وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس– مستغانم–
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم مالية ومحاسبة
تخصص تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي

دراسة حالة مكتب المحاسبة

مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر 02 في التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

من إعداد الطالب:
– بغداد عبد الحميد

تحت إشراف الأستاذ:
– د/ بن زيدان ياسين

اللجنة المناقشة:

د/ بن يمينة كمال	أستاذ محاضر–ب	جامعة مستغانم	رئيسا
د/ بن زيدان ياسين	أستاذ محاضر–ب	جامعة مستغانم	مشرفا ومقررا
أ/ شارف بن عطية سفيان	أستاذ مساعد–ب	جامعة مستغانم	مناقشا

2017/2016

بسم الله الرحمن الرحيم

"اللَّهُ نُورُ السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ مَثَلُ نُورِهِ كَمِشْكَاةٍ

فِيهَا مِصْبَاحٌ الْمِصْبَاحُ فِي زُجَاجَةٍ الزُّجَاجَةُ كَأَنَّهَا

كَوْكَبٌ دُرِّيٌّ يُوقَدُ مِنْ شَجَرَةٍ مُبَارَكَةٍ زَيْتُونَةٍ لَا

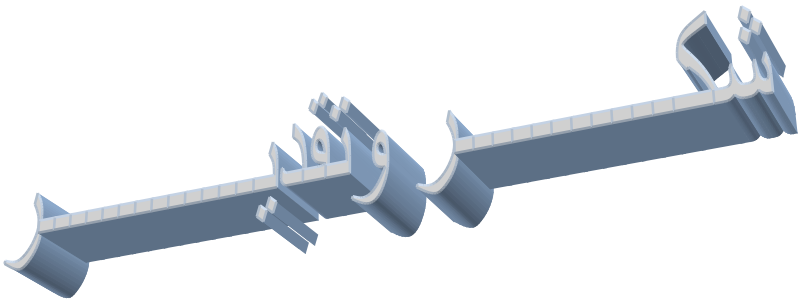
شَرْقِيَّةٍ وَلَا غَرْبِيَّةٍ يَكَادُ زَيْتُهَا يُضِيءُ وَلَوْ لَمْ تَمْسَسْهُ نَارٌ

نُورٌ عَلَى نُورٍ يَهْدِي اللَّهُ لِنُورِهِ مَنْ يَشَاءُ وَيَضْرِبُ اللَّهُ

الْأَمْثَالَ لِلنَّاسِ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ"

صدق الله العظيم

ما يرد في هذه المذكرة لا يعبر إلاَّ على آراء صاحبها



الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف بن زيدان ياسين الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عونا لنا في إتمام هذا البحث.

ولا يفوتنا أن نشكر كل موظفي جامعة عبد الحميد ابن باديس

كما نتقدم بالشكر إلى عمال مكتبة الذين لم يبخلوا علينا.

اهداءات

بسم الله الرحمان الرحيم

"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

صدق الله العظيم

الصلاة والسلام على سيد البشرية محمدٍ وعلى آله وصحبه أجمعين

إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما

إلى من لا يمكن للأرقام أن تحصي فضائلهما

إلى والدي العزيزين أدامهما الله لي

إلى إخوتي و أخواتي عبد الرحمان عبد القادر وعبد الحق وإلى أختي العزيزة خديجة

إلى الذين بذلوا كل جهد وعطاء لكي أصل إلى هذه اللحظة أساتذتي الكرام لاسيما أستاذي ومنبر دربي في مذكرتي الأستاذ بن زيدان ياسين وأستاذتي القديرة التي علمتني معنى المثابرة، الأستاذة نابي

إلى توأم روحي ورفيقة دربي خيرة

إلى أصدقائي الأعزاء فاروق عبد الرحمان زكرياء بوجمعة عبد المجيد عبد الحكيم وطيب وسمية وإلى كل من أحبهم

الآن ترفع الأشرعة وترفع المرساة لتنطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم وهو بحر الحياة وفي هذه الظلمة لا يضيء إلا قنديل الذكريات، ذكريات الأخوة البعيدة إلى اللذين أحببتهم وأحبوني.

عبد الحميد

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(**2–1**)	حسابات التثبيتات المعنوية	22
(**2–2**)	طرق حساب الإهتلاك	33
(**2–3**)	تصنيف التثبيتات المالية	42
(**3–1**)	تقييم مكتب المحاسبة	52
(**3–2**)	جدول اهتلاكات	60
(**3–3**)	جدول اهتلاكات (Excel)	61
(**3–4**)	الميزانية الختامية "الأصول"	63
(**3–5**)	الميزانية الختامية "الخصوم"	64
(**3–6**)	حساب النتائج "حسب الطبيعة"	65

قائمة الأشكال

(**1–1**)	مكونات النظام المحاسبي المالي	15
(**2–1**)	تقييم التثبيتات المعنوية	25
(**2–2**)	تقييم التثبيتات المادية	29
(**3–1**)	أجهزة مكتب المحاسبة	52
(**3–2**)	الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأشغال العمومية	57

يعيش العالم اليوم عصر المعلوماتية وأنظمتها وتقنياتها والبحث عن أفضل استخدامات لها بأقل تكلفة لإنتاجها، لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى قرارات سليمة وإعداد تقارير وقوائم مالية موثوق بها، وهي بذلك تؤثر إيجابا في نشاط المؤسسة الاقتصادية، لذلك فان كم ونوع المعلومات التي تمتلكها المؤسسة بما يحيطها وما هو كائن داخلها تعد واحدة من أبرز مصادر قوتها الداخلية، لذا فإن المعلومات أصبحت سلاحا تنافسيا إستراتيجيا تستخدمه المؤسسة لتحقيق أهدافها.

إن تحقيق النجاح لمؤسسة اقتصادية يتطلب إعداد وتوصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها على وفق ضوابط ومعايير (نظام محاسبي)، تجد قبولا عاما وتمثل في مضمونها مجموعة من الإرشادات والتوجيهات للقياس والإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية، ولا شك أن غياب هذه المعايير قد يعرض المعلومة التي تعدها وتوصلها المؤسسات الاقتصادية المختلفة لمخاطر التحيز وعدم الموضوعية والوثوق علاوة على عدم إمكانية الاعتماد على هذه البيانات والمعلومات المحاسبية، وبما أن التثبيتات تعد من أهم مكونات القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، مما يترتب على ذلك الحاجة إلى نظام محاسبي محكم يوفر معلومات دقيقة كأساس لاتخاذ القرارات بشأن هذه المؤسسات على المستويين المحلي والعالمي، وللوفاء بهذه المعلومات كان ينبغي للأهداف الوظيفية المحاسبية تسجيل وتقييم كل التأثيرات التي تسببها التغيرات في قيمة هذه التثبيتات، وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الجهات المستفيدة منها بشكل واضح وموحد بما يحقق المصالح لجميع الأطراف داخل وخارج هذه المؤسسات الاقتصادية لاتخاذ القرارات الرشيدة.

لذا اهتم هذا البحث بالنظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية المتعلقة بتسجيل وتقييم التثبيتات، الذي جاء وفقا للقانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، الذي دخل حيز التطبيق في الفاتح من جانفي لسنة 2009، لكن أجل إلى بداية 2010 نظرا لوجود بعض الغموض وعدم وضوح الرؤية عن كيفية التطبيق على أرض الواقع بالنسبة للمؤسسات الجزائرية، والقاضي بإلغاء العمل بالمخطط المحاسبي الوطني، وهو نظام لتنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية يتم تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

كما حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات، ووضع شروط وقواعد التقييم والإدراج للتثبيتات، وعالج بعض الحالات الخاصة للتقييم والتسجيل المحاسبي، كما تحتوي التثبيتات على أرقام حسابات في مدونة الحسابات التي تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هذه الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل تثبيت.

1) إشكالية البحث:

من خلال ما سبق يمكن بلورة معالم إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي الآتي:

ما مدى مساهمة تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة؟

2) الأسئلة الفرعية

ولمعالجة هذه الإشكالية الأساسية قمنا بطرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ✓ ما مفهوم النظام المحاسبي المالي؟ وما هو إطاره العام؟
- ✓ ما هي التثبيتات وما مختلف أنواعها ؟
- ✓ هل تقييم وتسجيل التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي تعكس صورة صادقة عن تثبيتات المؤسسة؟

3) فرضيات البحث

وللإجابة على الأسئلة السابقة تم صياغة الفرضيات الآتية:

- ✓ لتنظيم المعلومات المالية لتعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، نعتمد على النظام المحاسبي المالي.
- ✓ الأصول الغير الجارية التي يفترض أن تبقى في حوزة المؤسسة لفترة طويلة، تفوق مدة حياتها على العموم السنة الواحدة، هي التثبيتات.
- ✓ قواعد تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية.

4) دوافع اختيار الموضوع

- دراسة بند مهم من بنود القوائم المالية (**التثبيتات**)
- مساهمة متواضعة في المجالين العملي والعلمي
- الاهتمام بالمجال المحاسبي والمالي
- الرغبة الشخصية في الاطلاع والتعمق في هذا الموضوع

5) أهمية اختيار الموضوع

جاءت أهمية هذا البحث لإلقاء الضوء على كيفية قيام المؤسسات بالتسجيل والتقييم المحاسبي للأصول الثابتة، ومدى قدرة هذه المؤسسات على تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF بخصوص ذلك للوصول إلى إعداد تقارير وقوائم مالية أكثر موضوعية وموثوقية من قبل مستخدميها.

6) أهداف الموضوع

تتجلى الأهداف المرجوة من هذا البحث فيما يلي:

- ✓ معرفة مدى قدرة الإدارة المالية في مؤسسة أشغال العمومية في تطبيق النظام المحاسبي المالي في تسجيل وتقييم التثبيتات.
- ✓ اكتشاف الكيفية التي يتم بها التسجيل والتقييم المحاسبي للتثبيتات في ظل SCF.

7) حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة في:

-الحدود المكانية: انحصر البحث على مكتب المحاسبة (بغداد قدور) بولاية مستغانم.

-الحدود الزمانية: أجري هذا البحث خلال الموسم 2014 م- 2015 م.

8) منهج البحث

تم الاعتماد في دراسة هذا الموضوع على المنهج الوصفي والتحليلي، فقد تم إتباع المنهج الوصفي في الفصلين الأول والثاني،حيث تم عرض ماهية النظام المحاسبي المالي وكذا الفصل الثاني فتم التطرق إلى مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية وكيفية تسجيلها وتقييمها، أما الفصل الثالث وهو الجانب التطبيقي الذي يحتوي على دراسة حالة الأمر الذي أوجب إتباع المنهج التحليلي لتبيان كيفية تسجيل وتقييم التثبيتات على أرض الواقع.

9) خطة البحث

من أجل معالجة إشكالية الموضوع قسم البحث إلى ثلاث فصول

يتناول الفصل الأول أهم الجوانب الخاصة للنظام المحاسبي المالي من خلال ثلاث مباحث،حيث يتناول المبحث الأول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي ، أما المبحث الثاني فيتضمن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي ، والمبحث الأخير فقد خصص لتبيان أهم مزايا وصعوبات ومتطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفصل الثاني فقد قسم إلى أربع مباحث حيث يتناول المبحث الأول مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية، أما المبحث الثاني فيتضمن التثبيتات المعنوية والمادية من حيث الإهتلاك، الخسارة، التنازل، وأما المبحث الثالث جاء لدراسة تثبيتات في شكل امتياز والجاري إنجازها وكذا حالات خاصة عن التثبيتات المعنوية والمادية، والمبحث الأخير فيتضمن كيفية معالجة التثبيتات المالية.

وأما الفصل الثالث فقد خصص للجانب التطبيقي لإظهار كيفية تسجيل وتقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) على أرض الواقع، حيث قسم إلى مبحثين المبحث تقديم مكتب المحاسبة ومؤسسة الأشغال العمومية وفي المبحث الثاني دراسة تطبيقية لمؤسسة الأشغال العمومية.

تمهيد:

سعت الجزائر في السنوات الأخيرة إلى بناء نظام محاسبي جديد يتوافق مع متطلبات المحاسبية الدولية القائمة على معايير المحاسبية الدولية / معايير التقارير المالية الدولية ،ليصبح متلائما مع احتياجات مستعملي المعلومة على مستوى الوطني والدولي ،وعليه فقد حاولت جاهدة تطوير نظامها المحاسبي ليتواكب ومتطلبات العولمة المالية والمحاسبية.

إن قيام الجزائر بتبني نظام يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة ،سيساهم في تحسين جودة نظام المعلومات سواء على مستوى المؤسسة أو على مستوى المحاسبة الوطنية ،باعتبار أن المعلومة ستكون ذات موثوقية وأكثر ملائمة لاتخاذ القرار ،وعليه سوف نتناول في هذا الفصل ثلاث مباحث:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: مزايا وصعوبات ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات

المبحث الأول :الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

إن انتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق يتطلب أدوات و وسائل جديدة تتلائم والظروف الراهنة للعولمة ،أهمها وضع قوائم وتقارير مالية مفيدة لكل المتعاملين الاقتصاديين ،ويتحقق هذا بوضع نظام محاسبي يتوافق مع IAS/IFRS ،ومن هذا جاء النظام الحاسبي المالي الذي وضع مفاهيم محاسبية أكثر دلالة ودقة.

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي ونشأته في الجزائر

- **1-1 تعريف النظام المحاسبي المالي**

1) من الناحية الاقتصادية: المحاسبة المالية هي نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة ،وتصنيفها وتقديمها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة ،و وضعية خزينتها في نهاية السنة المالية.[1]

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارا مرجعيا للمحاسبة المالية ومعايير المحاسبة ،ومدونة الحسابات تتسم بإنشاء كشوف مالية على أساس هذا المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، تتوافق والمتطلبات المالية والمحاسبية الدولية.

2) من الناحية القانونية: نظام المحاسبة المالية الجديد هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية ،التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات القادرة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون و وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.

ويهدف قانون المحاسبة المالية الجديد إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص القانوني بالمحاسبة المالية ،وكذا شروط وكيفيات تطبيقه ،ويشمل على[2] :

- إطار المرجعي والمتمثل في IAS/IERS .
- مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد.
- مفاهيم وقواعد تقييم الأصول والخصوم، الأعباء والنواتج والمعلومات الواجب إظهارها في القوائم المالية الخاصة بكل من هذه الأصناف
- أشكال القوائم المالية.
- مدونة الحسابات.
- قواعد استعمال الحسابات.

---

[1] المادة 3 من قانون رقم 7-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 2-4-5

[2] المادة 1 من قانون رقم 7-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

- النظام الواجب تطبيقه على الوحدات المصغرة.

➢ 1-2 نشأة النظام المحاسبي المالي:

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من قبل البنك الدولي ،هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية ،بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤوليات تطوير المخطط المحاسبي الوطني نسخة 35-1975 إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة والمتعاملين الاقتصاديين الجدد ،وقد مرت هذه العملية بثلاث مراحل هي[3] :

- المرحلة الأولى :تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين معايير المحاسبة الدولية.
- المرحلة الثانية: تطوير مشروع المخطط المحاسبي جديد للمؤسسات.
- المرحلة الثالثة: وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة وهي:

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني و تحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني والاقتصادي في الجزائر ، والذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في عام 1988، مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات.

الخيار الثاني: و يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف المجلس لمعايير المحاسبية الدوليةIASB ، و مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط و معقد، و بالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.

الخيار الثالث : هذا الخيار يتضمن إنجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله و وضع إطاره التصوري المحاسبي ، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

---

(3) ايت محمد مراد، أبحري سفيان، **النظام المحاسبي المالي– إطار وأهداف**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013، ص03

إن هذا الخيار تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجهات الأوروبية.

وبعد عدد من الجهود و الاجتماعات تقرر وضع نظام محاسبي، جاء ذلك في القرار 7-11 المؤرخ في 2007/11/25الذي تضمن إنشاء النظام المحاسبي المالي، ثم تلته العديد من المراسيم والقرارات نذكر منها:

- قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل: 26 جويلية سنة2008 ، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية و عرضها وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها.
- قرار مؤرّخ في 23 رجب عام 1429 الموافق ل: 26 جويلية سنة 2008 ، يحدّد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين و النشاطات المطبّقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة ماليّة مبسطة.
- مرسوم تنفيذي رقم 09 – 110 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 الموافق ل: 7 أفريل سنة 2009 ،يحدد الشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

المطلب الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي

يكتسي النظام المحاسبي المالي أهمية بالغة كونه يستجيب لمختلف احتياجات المهنيين والمستثمرين، كما أنه يشكل خطوة هامة في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، في إطار التوحيد المحاسبي العالمي و الذي يهدف إلى[4] :

- تسهيل قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.
- فرض رقابة على الشركات التابعة و الفروع للشركة الأم.
- تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة و الفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم.
- توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة تقييم عناصر الميزانية ، حساب الإهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات، و توحيد الإجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة.
- يسمح بتوفير معلومة مالية مفصلة و دقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة.
- توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي و التقييم ، و كذا عند إعداد القوائم المالية ، مما يقلص من حالات التلاعبات.
- يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية و المستقبلية، كما أنه يسمح بإجراء المقارنة.

(4) شنوف شعيب، **أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية** مجلة جديد الاقتصاد، العدد 12 ،مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين، الجزائر ،2006 ،ص 64.

- يساهم في تحسين تسيير المؤسسة من خلال فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرار و تحسين إتصالها مع مختلف الاطراف المهتمة بالمعلومة المالية.
- يسمح بالتحكم في التكاليف مما يشجع الاستثمار و يدعم القدرة التنافسية للمؤسسة.
- يسهل عملية مراقبة الحسابات التي ترتكز على مبادئ محددة بوضوح.
- يشجع الاستثمار الاجنبي المباشر نظرا لاستجابته لإحتياجات المستثمرين الاجانب.
- يضمن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المتعامل بها دوليا، ما يدعم شفافية الحسابات و تكريس الثقة في الوضعية المالية للمؤسسة.
- إنسجام النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر مع الانظمة المحاسبية العالمية .
- تحسين تسيير القروض من طرف البنوك من خلال توفير وضعية مالية وافية من قبل المؤسسة.
- يسمح بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة مع مؤسسة أخرى لنفس القطاع ، سواء داخل الوطن أو خارجه ،أي مع الدول التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية.
- يؤدي إلى زيادة ثقة المساهمين بحيث يسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسة
- يسمح للمؤسسات الصغيرة بتطبيق محاسبة مالية مبسطة
- يعتمد على القيمة العادلة في تقييم أصول المؤسسة ، بالإضافة إلى التكلفة التاريخية المعتمدة في المخطط المحاسبي الوطني، مما يسمح بتوفير معلومات مالية تعكس الوضعية المالية.

تقديم صورة وافية عن الوضعية المالية للمؤسسة من خلال استحداث قوائم مالية جديدة، تتمثل في جدول سيولة الخزينة، و تغير الأموال الخاصة، بالإضافةإلى جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة و كذا الملاحق.

المطلب الثالث:أهداف تطبيق مشروع النظام المحاسبي الجديد (IAS/IFRS)في الجزائر

من أهداف تطبيق النظام المحاسبي المالي ما يلي[5] :

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق والأنظمة المحاسبية للدولية.
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية والمعالجات المختلفة .
- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية .

(5) كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر IAS/IFRS**، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06 ، جامعة الشلف، 2009 ، ص293

- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية .
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات .
- محاولة جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية .تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية .
- تعزيز مكانة وثقة الجزائر لدى المنظمات المالية والتجارية العالمية.
- تحديد طبيعة وقواعد إعداد القوائم المالية وفق المعايير الدولية .
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وتغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة .
- التمكين من القابلية للمقارنة، للمؤسسة نفسها عبر الزمن وبين المؤسسات على المستويين الوطني والدولي .
- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير .
- تسمح بمراقبة الحسابات بكل ضمان للمسيرين والمساهمين والمستعملين الآخرين حول مصداقيتها وشرعيتها وشفافيتها.
- المساعدة في فهم أحسن لاتخاذ القرارات وتسيير المخاطر لكل الفاعلين في السوق .
- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية .
- توفير ترقية للتعليم المحاسبي والتسيير، ترتكز على قواعد مشتركة تستخدم على المستوى الدولي .
- يسمح بتسجيل بطريقة موثوقة وشاملة لمجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التصاريح الجبائية بموضوعية ومصداقية.

المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي

يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية ،تأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض الملائمات وغيرها من الأحداث وغيرها من الأحداث الأخرى غير المعاجلة بموجب معيار أو نموذج[6]:

[6] المادة 7 من قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

- يعرف الإطار التصوري :
- مجال التطبيق .
- المبادئ و الإتفاقيات المحاسبية.
- مدونة الحسابات.
- الإطار التنظيمي لنظام المحاسبة المالية.

المطلب الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر

➢ 1-1 مجال التطبيق

لقد حددت المادة 4 من القانون رقم 11/08 الصادر 2008/11/25 الأشخاص المخول لهم تطبيق النظام المحاسبي المالي و اللذين يتمثلون في:

- كل شخص طبيعي ومعنوي يخضع للقانون التجاري .
- المؤسسات العمومية وشبه العمومية أو الاقتصاد المختلط وكذلك التعاونيات والمؤسسات المنتجة للسلع والخدمات وتلزم الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية .
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة .
- كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما يمكن كذلك للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم. أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

➢ 2-1 تنظيم المحاسبة

تستند المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي إلى تنظيم تخضع له كل المؤسسات التي تمسك المحاسبة كما يلي[7]:

- يتم مسك الدفاتر المحاسبية بالعملة الوطنية المتمثلة في الدينار الجزائري .

[7] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة أصول ومبادئ سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي SCF**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص22.

- تحرير التسجيلات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج و بدون مقاصة .
- يستند كل تسجيل محاسبي إلى وثيقة مؤرخة ومبررة .
- تحول العمليات بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية .
- تكون أصول وخصوم المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي محل جرد مرة في السنة على الأقل على أساس مادي وفحص للوثائق الثبوتية .
- يجب على كل مؤسسة أن تمسك دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ و دفتر الجرد، يتم حفظ هذه الوثائق لمدة عشر سنوات من تاريخ إقفال الدورة.

المطلب الثاني : مبادئ المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي

تبنى النظام المحاسبي المالي ضمنيا مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي[8]:

- **الدورة المحاسبية** : عادة ما تكون الدورة المحاسبية سنة حيث تبدأ في N/01/02 وتنتهي في N/12/31 ، كما يمكن للمؤسسة أن تضع تاريخ إقفال دورتها المحاسبية مخالف لتاريخ 12/31 ، إذا كان نشاطها مقيد بدورة إستغلال مخالفة للسنة المدنية ، و في الحالات الإستثنائية يمكن أن تكون الدورة المحاسبية أقل أو أكثر من 12 شهرا، كأن تكون المؤسسة في حالة إنشاء أو توقف، وفي هذه الحالة يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها .و قد اتفق المحاسبون على أن الإنفاق الفعلي ليس هو الأساس لمقياس الدوري، و لكن الأساس هو ارتباط النفقات والإيرادات بالمدة المحاسبية التي نقوم بقياس نتائجها.

- **استقلالية الدورات** :يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة.

إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط.

---

(8) بورنان إبراهيم، **النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية**، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ، جامعة سعد دحلب ، الجزائر، ص3.

- **قاعدة الوحدة الاقتصادية** :تعتبر المؤسسة كوحدة اقتصادية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها، أي أن لها شخصية معنوية مستقلة عن الملاك.

والفكرة الأساسية لهذا المبدأ تكمن في تحديد وتوضيح بجلاء مسؤولية المؤسسة اتجاه الغير خاصة الملاك.

- **قاعدة الوحدة النقدية** :يعتبر المحاسبون أن النقود وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة وان كان لا يمكن التعبير عن المعلومات بصورة نقدية، إلا أن ما يصدر في الميزانية والقوائم الأخرى لابد أن يكون قابلا للقياس النقدي.

نصت المادة 12 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية ، أما العمليات المدونة بالعملة الأجنبية فيجب ترجمتها إلى العملة الوطنية حسب الشروط و الكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

«تلتزم كل مؤسسة باحترام مبدأ الوحدة النقدية ، يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات المؤسسة ، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها القوائم المالية ، لا تدرج في الحسابات إلا المعاملات و الأحداث التي يمكن تقويمها نقدا، غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالقوائم المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي».

- **مبدأ الأهمية النسبية** : تكون المعلومة ذات معنى ، أي ذات أهمية إذا أثر غيابها من القوائم المالية في القرارات المتخذة من طرف المستخدمين لهذه القوائم ، لذا يجب أن تبرز القوائم المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه المؤسسة ، غير أنه يجوز جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الوظيفة أو الطبيعة.

- **مبدأ الحيطة والحذر** : و يقصد بذلك الالتزام بدرجة من الحذر في إعداد التقديرات في ظل عدم التأكد ، بحيث لا تؤدي هذه التقديرات إلى تضخيم و إفراط في قيمة الأصول و الإيرادات ، أو التقليل في قيمة الخصوم والتكاليف.

يجب على المحاسبة المالية أن تستجيب لمبدأ الحيطة والحذر، لأن ذلك يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع والأحداث في ظروف الشك ، قصد تفادي الأخطار التي من شأنها أن تثقل المؤسسة بالديون ، إن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات خفية أو مئونات مبالغ فيها.

- **مبدأ استمرارية الطرق** :أي أن المؤسسة ملزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة في الدورة الحالية، ذلك لأن انسجام المعلومات المحاسبية و قابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

إن تغيير الطرق المحاسبية ينجر على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو بناءا على تجربة أفضل أو معلومة جديدة هذا من جهة ، وبهدف تقديمه معلومة موثوقة أكثر وتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى.

- **مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية** :يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها، وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال.

- **أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني** : من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية و ليس استنادا فقط على شكلها القانوني ، لأنه يوجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية ، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان أثار تغيرات الأسعار ، أو تغيرات القدرة الشرائية للعملة ، فإنه يمكن تعويض التكلفة التاريخية وتقييم الأصول والخصوم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة) وفي حالات خاصة ، مثل الأدوات المالية والأصول البيولوجية.

لكن هذا المبدأ لقي العديد من الانتقادات من طرف الكتاب و المحاسبيين ، و تزداد حدة هذه الانتقادات في حالة الارتفاع في مستويات التضخم.

- **الصورة الصادقة** : يجب أن تعطي القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة ، وحتى تتوفر هذه الصورة لابد من احترام القواعد والمبادئ المحاسبة ، وتكون القوائم المالية للمؤسسة قادرة على تقديم المعلومات ذات الصلة عن الوضع المالي ، و كذا الأداء والتغييرات في الوضع المالي لها ، وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه وتبرير ذلك في الملحق.

لا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى.

- **مبدأ القيد المزدوج** :تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى « القيد المزدوج » ، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين ، أحدهما مدين والآخر دائن ، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات ، يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

يعتبر مبدأ القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي عرفتها المحاسبة، وقد أرساه الإيطالي (Luca PACIOLI) سنة 1494، ويعرف لحد الساعة قبولا عالميا أصبح بمقتضاه ملزما للممارسة المحاسبية في كل الدول مهما كانت طبيعة أنظمتها المحاسبية.

- **محاسبة التعهد(الالتزام)**: **Comptabilité d'engagement**

وفق هذا المبدأ يفرض على المؤسسات مسك محاسبة الالتزام[9]، و هذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات عند الالتزام بها ، و عندما ينشأ الحق أو الدين ، و هو عكس ذلك تماما في المحاسبة المالية المبسطة أو ما يعرف بمحاسبة الخزينة التي تطبق على المؤسسات الصغيرة ، حيث لا يتم تسجيل المعاملات إلا عند حدوث التدفق النقدي ، أي أنه يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية للفترة التي تخصها.

ولكي تحقق القوائم المالية أهدافها فإنها تعد طبقا لأساس الاستحقاق (الالتزام)، وطبقا لهذا الأساس فإنه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها(و ليس عند استلام أو دفع النقدية و ما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي سوف تحدث في المستقبل.

- **القابلية للمقارنة: Comparabilité**

يقصد بهذا المبدأ أن تعد المعلومات المحاسبية باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من سنة لأخرى ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي ، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى.

من بين الأهداف المرجوة من القوائم المالية أنها تسمح للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن و ما بين المؤسسات ، فالمقارنة عبر الزمن لنفس المؤسسة تعني استمرارية الطرق ، أما المقارنة بين المؤسسات تعني تشابه أو تجانس الطرق.

المطلب الثالث: مستجدات النظام المحاسبي المالي

إن المتأمل في النصوص القانونية الصادرة لحد الآن يستخلص الجديد الذي أتى به النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010 المتمثل أساسا في:

- **3-1 بالنسبة للمفاهيم والمبادئ**

جاء التشريع الجديد بمبادئ جديدة مثل : محاسبة التعهد ، قابلية الفهم ، المصداقية ، قابلية المقارنة ، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

كما جاء بمفاهيم جديدة مثل : الإطار المفاهيمي ، الإطار التصوري ، الشفافية في العمل المحاسبي ، العمليات بالعملة الأجنبية ، المعايير المحاسبية ، مسك الدفاتر المحاسبية بطريقة آلية.

---

[9] عمورة جمال، **الإهتلاكات وتدهور قيم التثبيتات في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد SCF**، جامعة البليدة مستخرج من الانترنت، www.mysearch.com ، ص4

➢ 3-2 بالنسبة للقوائم المالية

اعتبر النظام المحاسبي المالي أن جدول تغيرات الأموال الخاصة كأحد الجداول المالية ، على عكس المخطط الوطني المحاسبي الذي اعتبره جدول من الملاحق ، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال لأنها تبرز مقدرة الشركة على تزويد ملاكها بالأموال ، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك جزء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول الشركة.

أما بالنسبة لجدول التدفقات النقدية ، فيعتبر أيضا جدولا مهما لأن الميزانية تعبر بشكل عام عن كل ما حدث في الشركة خلال السنة ، بل تعطي صورة ملتقطة في 12/31 ، وبالتالي بالنسبة للمحلل يمكن أن يخطئ في تحليله في حالة اعتماده على الميزانية فقط ، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر، كونه يقيم مقدرة المؤسسة على خلق سيولة الخزينة أو ما يعادلها ، وكذا معلومات حول استخدام هذه السيولة.

➢ 3-3 بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية

هنا يكمن الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، لأنه يشير إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية في العمل المحاسبي ، وحتى وان لم يشر إلى ذلك صراحة.

➢ 3-4 مدونة الحسابات

يتم سير الحسابات وفق فئتين هي:

حسابات الميزانية وتشمل:

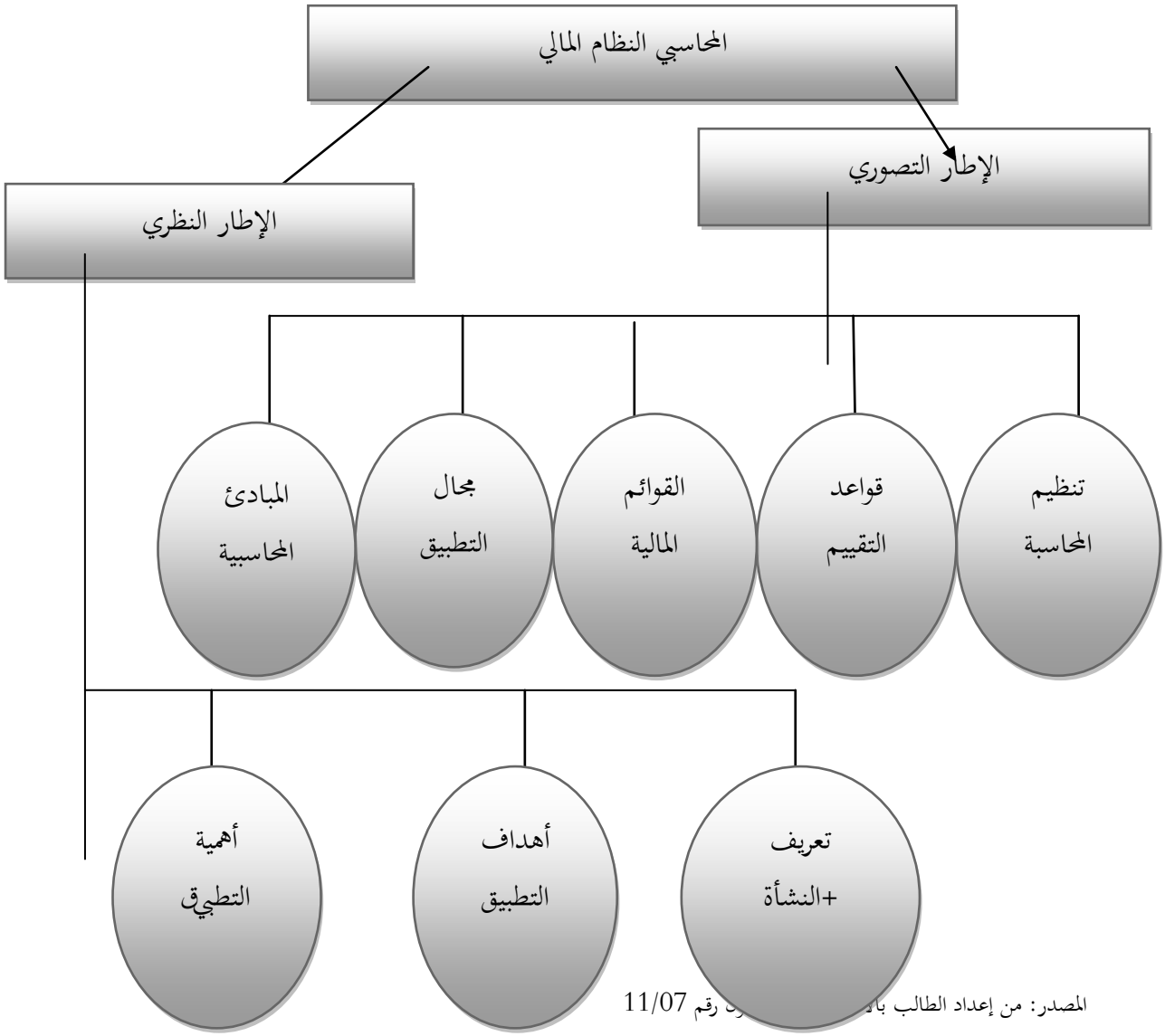
- ✓ الصنف 1 حساب رؤوس الأموال.
- ✓ الصنف 2 حسابات التثبيتات.
- ✓ الصنف 3 حسابات المخزونات و المنتجات قيد التنفيذ.
- ✓ الصنف 4 حسابات الغير.
- ✓ الصنف 5 الحسابات المالية.

حسابات التسيير و العمليات المتعلقة بحساب النتيجة، وتشمل:

- ✓ الصنف 6 حسابات الأعباء.
- ✓ الصنف 7 حسابات المنتوجات.

و يمكننا أن نبين مكونات النظام المحاسبي المالي في الشكل الموالي:

الشكل رقم :(1-1) مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب بالا[illegible] رقم 11/07

المبحث الثالث: مزايا وصعوبات ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات

سيتم عرض لأهم مزايا وصعوبات وكذلك متطلبات النظام المحاسبي المالي على النحو الآتي:

المطلب الأول: مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي

يتيح تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات مزايا عديدة يمكن تلخيص أهمها في ما يلي[10]:

- ✓ يسهل مراقبة حسابات المؤسسات لأ نها تستند على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات، مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة من الأطراف المتعاملة معها وخصوصا المستثمرون.
- ✓ يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنية بالمعلومات المالية.
- ✓ يجلب الشفافية للمعلومات المحاسبية والمالية المنشورة في الحسابات والقوائم المالية، ويزيد من مصداقيتها والوثوق كما أمام مستعمليها على المستويين الوطني والدولي، هذه الشفافية ستكون كضمان في استرجاع ثقتهم بالمؤسسة والمساهمة في تعزيزها، على اعتبار أن القوائم المالية المنشورة قد تم إعدادها وفقا لمباد ئ ومعايير محاسبية معترف بمها دوليا.
- ✓ يمكن من إجراء مقارنة أفضل حول الوضعية المالية والأداء عبر الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات وطنيا ودوليا، وسهولة قراءة وفهم القوائم المالية الموجهة لمستعملي المعلومة من داخل الجزائر وخارجها.
- ✓ يقترح النظام المحاسبي المالي حلولا تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات غير المعالجة بموجب المخطط المحاسبي الوطني، ويسمح بالانتقال من محاسبة الذمة إلى المحاسبة المالية، وذلك بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم كما المؤسسة.
- ✓ يساعد المؤسسات الجزائرية التي تبحث عن موارد مالية جديدة وخاصة المؤسسات التي لها إستراتيجية للاستثمار خارج الجزائر وذلك بتقديمها للمعلومات المالية المطلوبة وامتثالها إلى المعايير المحاسبية الدولية التي تشترطها الأسواق المالية الدولية.

---

[10] عزوز علي وآخرون، **متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي**، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الأول حول، النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، معلومات مستخرجة من الموقع www. Startimes.com بتاريخ 19/11/2016 21:20، ص 07.

المطلب الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي

يواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي عدت صعوبات لعل أبرزها ما يلي[11]:

- ✓ ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام، فلا زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية، وفي اعتقادنا يعود هذا إلى غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية.
- ✓ غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة، فالتطوير المحاس بي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي الجديد بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر.
- ✓ صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية، إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.
- ✓ غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.
- ✓ بطئ في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين، فما زالت المقررات المحاسبية لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد و التي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا إلى غياب الوعي المحاس بي و شيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته.

المطلب الثالث: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

إن العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية المجسدة في النظام المحاسبي المالي ابتدءا من سنة 2010 يتطلب جهودا كبيرة لعملية تحضير تطبيقه .إذ تتمثل عملية المرور إلى النظام المحاسبي المالي والإفصاح وفق ما يقتضيه هذا الأخير بمثابة ثورة ثقافية في الإطار المحاسبي الجزائري، وتحديا بالنسبة للمؤسسات للتكيف والتأقلم مع الواقع الجديد .حيث يتطلب العمل على تحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسات، وكذا تحضير المحترفين والممارسين

[11] كتوش عاشور، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر** ،مرجع سبق ذكره، ص297.

للمهنة يتبعه في ذلك تكييف الأطر التشريعية وخاصة الجبائية منها، لتتماشى مع النظام الجديد، ذلك أن هذا التحول يجب أن يضمن للمؤسسات الوفاء بالتزاماتها وكذلك تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم ومعرفة تأثير هذا النظام على الوضعية المالية للمؤسسة. ويمكن تحديد أهم هذه التحديات في نقطتين[12] :

✓ إعادة تنظيم المؤسسات من خلال إعادة هيكلة وتحديث أنظمة معلوماتها بما يسمح بتحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي و الوصول إلى تقديم وتصميم مخرجاتها الأساسية المتمثلة في القوائم المالية السابق ذكرها في إطار معالجات التسجيل و التقييم الضرورية و المبرمجة ضمن شروط الإفصاح و التقديم المطلوبة، وهو ما يستلزم تجنيد كافة الطاقات داخل المؤسسة، كون النظام الجديد يعني كافة الوحدات و المراكز بأبعادها المالية و التقنية و البشرية وتحت الإشراف المباشر لأعلى المستويات التنظيمية في هرم السلطة داخل المؤسسة، فضلا عن ضرورة اعتبار عملية إرساء النظام المحاسبي المالي كمشروع يتطلب فريق عمل و مسؤولا عن هذا الفريق.

✓ تهيئة محيط المؤسسة لاستيعاب المتطلبات الجديدة للنظام المحاسبي المالي عن طريق توفير الشروط و المقومات التي تسمح ب

– توفير الهيئات والقنوات التي تمكن من تأمين المعلومات والبيانات التي يقضيها الاعتماد على محاسبة خلاقة و تتأسس على القدرة وعلى الحكم و التقييم و على معرفة ما تستهدفه المؤسسة من سياسات مستقبلية إرادية تقوم على متابعة حركية الأسواق ووقائع تطوير البيانات التكنولوجية و القانونية و المالية و ترجمتها في المعالجة المحاسبية و طرق عرض البيانات المالية.

– وقد يكون اعتماد هذه الديناميكية صعبا في البداية وغير ممكن التحقيق إلا في بعض المؤسسات الكبيرة التي طورت خبرة في التخطيط ووضع الإستراتيجيات ومتابعة التغيرات البيئية، ولكنه سيعم المؤسسات الأخرى مع تراكم الخبرة وتطوير الاقتصاد

– توفير خلايا ومراكز الكفاءات وتكوين الخبرات في طرق ونماذج التقدير والتقييم بما يسمح بتنفيذ متطلبات المعالجة المحاسبية الجديدة للنظام المحاسبي المالي ووضعها قيد التطبيق.

– التكوين المتواصل و المستمر في هذا المجال بغرض إعادة تأهيل المهنيين على كل المستويات، سواء كانوا محاسبين أو مراجعين، والتأسيس لثقافة محاسبية جديدة و لمؤهلات و مقومات مهنية تعتمد على كفاءات تتجاوز مجرد القدرة على التسجيل و تحليل وجود الأرصدة إلى القدرة على التقدير و الحكم و التكييف.

– تكوين مختلف مستعملي البيانات المالية من مسيرين ومستثمرين وغيرهم بغرض إعطائهم القدرة على قراءتها وفهمها واستغلالها.

---

[12] سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية**، دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010 ، ص260 ص261.

– إعادة النظر في البرامج و المضامين البيداغوجية لكثير من الوحدات التعليمية المحاسبية والمالية والتجارية على مستوى مراكز التكوين المهني و الجامعات بغرض تحديثها وتكييفها مع المعطيات الجديدة نظام المحاسبي المالي

– تفعيل بورصة الجزائر حيث يشكل تطبيق النظام المحاسبي الجزائري فرصة هامة وضرورية لتفعيل بورصة الجزائر باعتبارها أهم ما يجب أن يرافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، بضرورة إعطاء الأهمية لها والعمل على تطويرها تزامنا مع تضمين ذلك في اتفاق الشراكة بتفعيل دورها في الاقتصاد وتشجيع المؤسسات على التسجيل فيها، والاعتماد عليها في التمويل وذلك بغية الاستفادة من مزايا المعايير المحاسبية التي تكون فعاليتها في الأسواق المالية، التي يلجأ إليها المستثمرون سواء للاستثمار أو طلب رؤوس الأموال، وهو ما يشجع الاستثمار الأجنبي باعتبار أن المعلومة المقدمة لها أهمية كبيرة من داخل وخارج الجزائر، وهذا ما سيسمح النظام المحاسبي المالي بتوفيره أي معلومة ذات جودة وموثوقية[13].

خلاصة:

بعد دراسة النظام المحاسبي المالي اتضح أنه وليد التغيرات الناتجة عن الإصلاحات التي شهدتها الجزائر في المجال الاقتصادي والمالي والذي يهدف إلى تحديد الطرق السليمة لقياس العمليات والممارسات المحاسبية واستخلاص المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها من طرف الجهات المعنية تنشيطا للمعايير المحاسبية الدولية المتعارف عليها والمعمول بها.

وهذا في ظل اقتصاد متفتح على العالم التي تمس جميع المجالات خاصة الاقتصادية منها، بالإضافة إلى مظاهر الشراكة ودخول المؤسسات المتعددة الجنسيات.

[13] سفيان بن بلقاسم، المرجع السابق، ص260 ص261.

تمهيد

تحدث التطورات الاجتماعية والتقنية والاقتصادية والسياسية تغيرا حقيقيا في بيئة العمل بالنسبة للعديد من أنواع العمل التجاري، وتشهد هذه الأيام ارتفاعا ملحوظا في أهمية التثبيتات، وتعد مهمة بالنسبة للعديد من المنشات في أغلب القطاعات الاقتصادية، حيث تحتل التثبيتات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للتثبيتات، سواء في طرق التقييم، في كيفيات التسجيل وطرق إهتلاكاتها وحتى في تعريفها وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وهي: IAS 16, IAS17, IAS32, IAS36, IAS38, IAS40.

وسوف يدرج في هذا الفصل كل ما يتعلق بالتثبيتات من خلال تقسيمه إلى أربع مباحث وهي:

المبحث الأول: مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية

المبحث الثاني: التثبيتات المعنوية والمادية (اهتلاك - الخسارة -التنازل)

المبحث الثالث: التثبيتات المالية

المبحث الأول: مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية

لقد تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى التثبيتات المعنوية بحيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية وتقييمها، التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، كما تعرض المعيار المحاسبي الدولي IAS16 إلى التثبيتات المادية والذي يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية لها.

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية ابتداء من تعريفها إلى شروط الاعتراف بها وكذا سير حساباتها.

أولا: مفهوم التثبيتات المعنوية

1. تعريف التثبيتات المعنوية

قبل المرور إلى تعريف التثبيتات المعنوية ينبغي أولا الإشارة إلى تعريف التثبيتات بصفة عامة

- **تعريف التثبيتات:** يعبر مصطلح التثبيتات (الأصول الثابتة) كما جاء ا النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة ولأكثر من سنة. [1]
- **تعريف التثبيتات المعنوية:** عرفت التثبيتات المعنوية على أنها أصول غير نقدية وليس لها وجود مادي وتكون مراقبة من قبل المؤسسة في إطار نشاطها العادي (وحتى وان لم تكن ملكا للمؤسسة) مثل: شهرة المحل، العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي، البراءات، ورخص الاستغلال.[2]

2. سير حسابات التثبيتات المعنوية

يمكن توضيح سير حسابات التثبيتات المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي وفق الجدول الآتي:[3]

جدول رقم(2-1): حسابات التثبيتات المعنوية

الحساب	شرحه
ح/20 التثبيتات المعنوية	
ح/203 مصاريف التطوير القابلة للتثبيت	
ح/204 برمجيات المعلوماتية وما شابهها	هذا الحساب خاص ببعض المصاريف المتعلقة بشراء أو إنتاج البرمجيات ومواقع الانترنت

(1) كتوش عاشور، **المحاسبة العامة (أصول ومبادئ واليات سير الحسابات) وفقا للنظام المحاسبي المالي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 2011، ص93.

(2) محمد بوتين، **المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية**، متيحة للطباعة، الجزائر، 2010، ص 133.

(3) بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولي AIS/IFRS**، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص331.

ح/ 205 الامتيازات والحقوق المماثلة، البراءات، الرخص و العلامات	هذا الحساب عبارة عن مصاريف تمت من أجل شراء ميزة تشكل حماية ممنوحة إلى المخترع، إلى المؤلف أو إلى المستفيد من حق استغلال براءة، شهادة، موديل حق ملكية أدبية أو فنية أو إلى حامل تنازل تحت بعض الشروط(scf)
ح/207 فارق الشراء	هو فارق الشراء الموجب أو السلبي الناتج عن تجميع المؤسسات في إطار الشراء أو الإدماج أو التوحيد، يعتبر فرق الشراء أصل غير قابل للتمييز وبالتالي يجب أن يميز عن التثبيتات المعنوية، والتي حسب تعريفها تعتبر أصول قابلة للتمييز
ح/ 208 المثبتات غير الملموسة الأخرى	يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة الذكر

المصدر: بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليAIS/IFRS**، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر، 2010، ص331.

ثانيا: مفهوم التثبيتات المادية

يمكن توضيح مفهوم التثبيتات المادية من خلال النقاط الآتية:

1. تعريف التثبيتات المادية

في المادة 221-01 عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية (العينية) كالآتي:[1]

التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، الإيجار، الاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.

2. دراسة حسابات التثبيتات المادية

حسب النظام المحاسبي المالي فان اعتبار العنصر كتثبيتات مادية، يؤدي إلى استعمال الحسابات التالية:[2]

-حساب 21 تثبيتات ملموسة

-حساب 211 أراضي

-حساب 211 تهيئة أراضي

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج،2009 ، ص72.

[2] بن ربيعة حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص264.

- حساب 213 مباني

-حساب 215 تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية

-حساب 218 تثبيتات ملموسة أخرى (معدات نقل، تجهيزات اجتماعية، معدات مكتب: منها أجهزة الإعلام الآلي، الغلافات المتداولة وغيرها من التثبيتات غير واردة في الحسابات أعلاه)

-حساب 22 تثبيتات للتنازل

-حساب 232 تثبيتات ملموسة قيد الإنجاز

-حساب 238 تسبيقات على طلبات التثبيتات

- حساب 286 إهتلاك التثبيتات الملموسة

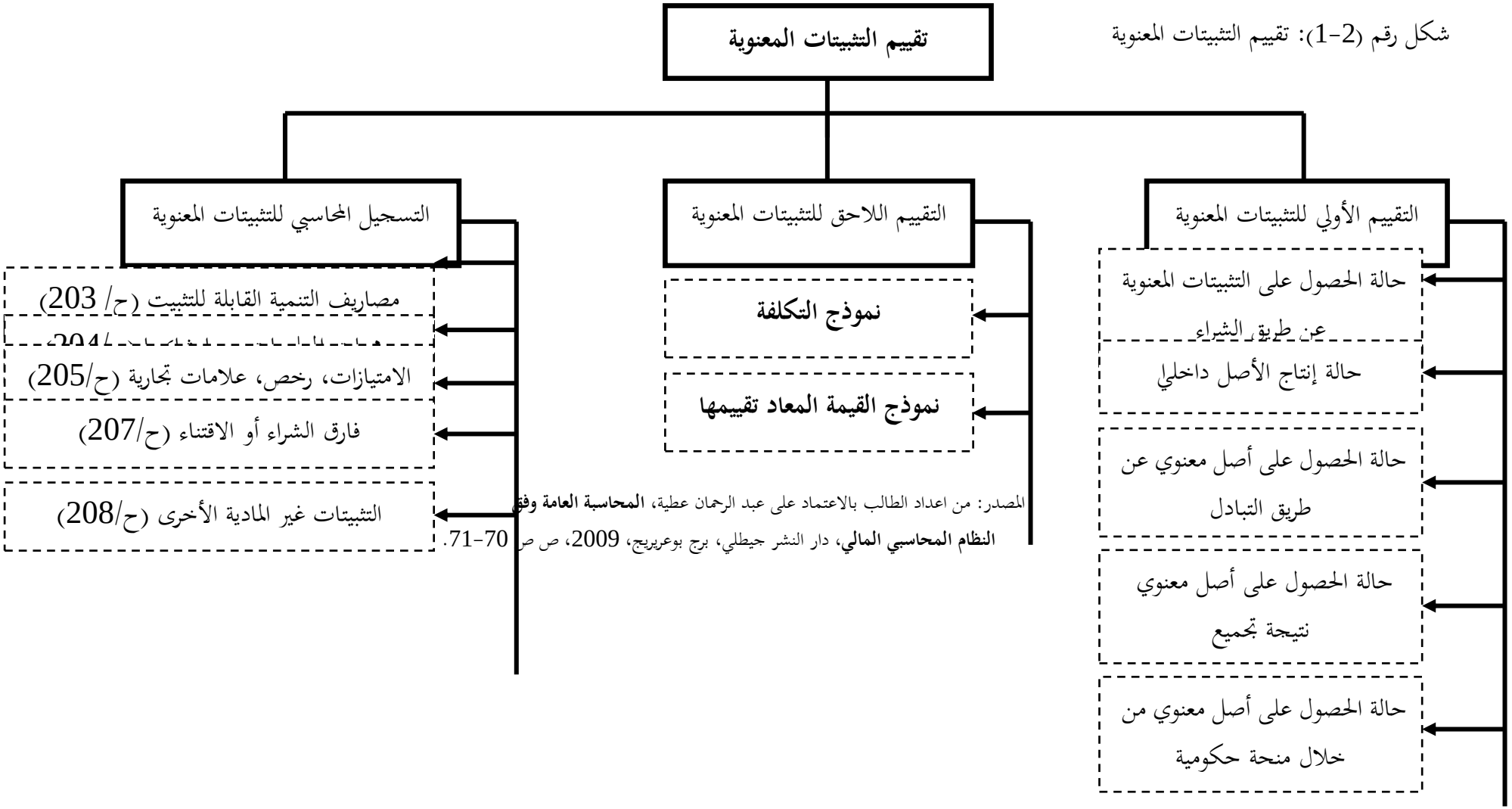
المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية والمادية

بعد التأكد من توفر شروط إدراج الأصل ضمن التثبيتات من الضروري تحديد القيمة التي سيقيد بها محاسبيا، وهي تختلف باختلاف طريقة الحصول عليها،كما يجب تحديد قيمته فيما بعد (نهاية الدورة) وهذا ما سيتم توضيحه من خلال هذا المطلب.

أولا: تقييم التثبيتات المعنوية

كما هو موضح في الشكل الآتي:

شكل رقم (2-1): تقييم التثبيتات المعنوية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009، ص ص 70-71.

❖ **التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية**

يتم التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية حسب النظام المحاسبي المالي SCF كما يلي:

مصاريف التنمية القابلة للتثبيت (ح/ 203)[1]

وتسجل في قيدين:

✓ **القيد الأول:** تسجل الأعباء بصفة عادية حيث يجعل أحد حسابات المصاريف (المجموعة السادسة) **مدينا** وحساب البنك أو الصندوق أو الدائنون **دائنا.** ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي:

6X		حسابات المصاريف	XX	
	4X	حسابات الديون		XX
	5X	الحسابات المالية		XX
		تسجيل الأعباء حسب طبيعتها		

وإذا ما توفرت في هذه الأعباء الشروط المحددة في النظام المحاسبي الدولي لاعتبارها تثبيتات معنوية، عندها يسجل القيد الثاني.

✓ **القيد الثاني: تحويل المصاريف إلى قيم معنوية،** حيث يجعل الحساب 203 (مصاريف تطوير مثبتة) **مدينا** بالأعباء المعتبرة أصولا معنوية، والحساب731 (إنتاج مثبت لأصول معنوية) **دائنا**، كما يلي:

203		مصاريف التنمية القابلة للتثبيت	XX	
	731	إنتاج المثبت للتثبيتات المعنوية		XX
		تسجيل تحويل المصاريف إلى قيم معنوية		

برمجيات المعلومات و ما شابهها (ح/204)[2]

الحالة الأولى: شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة: في هذه الحالة نجعل **ح/204 مدينا** بتكلفة شراء البرامج مع جعل أحد حسابات البنك أو موردو التثبيتات **ح/404 دائنا.**

204		برمجيات المعلومات وما شابهها	XX	
	4X			XX

[1] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص 70-71.

[2] المرجع نفسه، ص70.

	5X	حسابات الديون الحسابات المالية تسجيل شراء حقوق استخدام البرامج لفترة محددة		XX

الحالة الثانية: حالة إنتاج البرامج من المؤسسة و تسجل العملية في قيدين كالتالي:

- **القيد1**: تسجل مصاريف إنتاج في الحسابات المناسبة من المجموعة 6 و بصورة عادية مع جعل الحساب المناسب نقديات أو موردو التثبيتات **دائنا.**
- **القيد2**: نجعل ح/**204 مدينا** بتكلفة إنتاج البرامج مع جعل حساب الإنتاج المثبت للأصول الغير المادية ح/732 **دائنا**

6X	 4X 5X	حسابات الأعباء حسابات الديون الحسابات المالية تسجيل مصاريف الإنتاج	XX	 XX XX
204	732	برمجيات المعلومات وما شابهها إنتاج المثبت للأصول الغير المادية تسجيل ح/204 في حالة إنتاج البرامج من المؤسسة	XX	XX

الامتيازات، رخص، علامات تجارية (ح/205)

لتسجيل هذه الأصول نجعل ح/**205 مدينا** و أحد حسابات البنك أو موردو التثبيتات **دائنا**، كما يلي:

205	 4X 5X	الامتيازات، رخص، علامات تجارية حسابات الديون الحسابات المالية	XX	 XX XX

		تسجيل حساب 205		

فارق الشراء أو الاقتناء (ح/207)

أو كما تسمى كذلك شهرة المحل و هو أصل غير ملموس ينشا في العادة عن قدرة الشركة أو سير الكفاءة المتميزة لإدارتها أو لأية عوامل أخرى.

ويسجل في هذا الحساب فرق الاقتناء في حالة تجميع المؤسسات أو إدماج مؤسسة في أخرى أو عملية ضم مؤسسة أخرى، و يسجل كما يلي:[1]

207		فارق الشراء	XX	
	104	فارق إعادة التقييم		XX
		تسجيل حساب فارق الاقتناء		

التثبيتات غير المادية الأخرى (ح/208)

يسجل هذا الحساب باقي القيم المعنوية التي لم تتضمنها الحسابات السابقة و يسجل كما يلي:

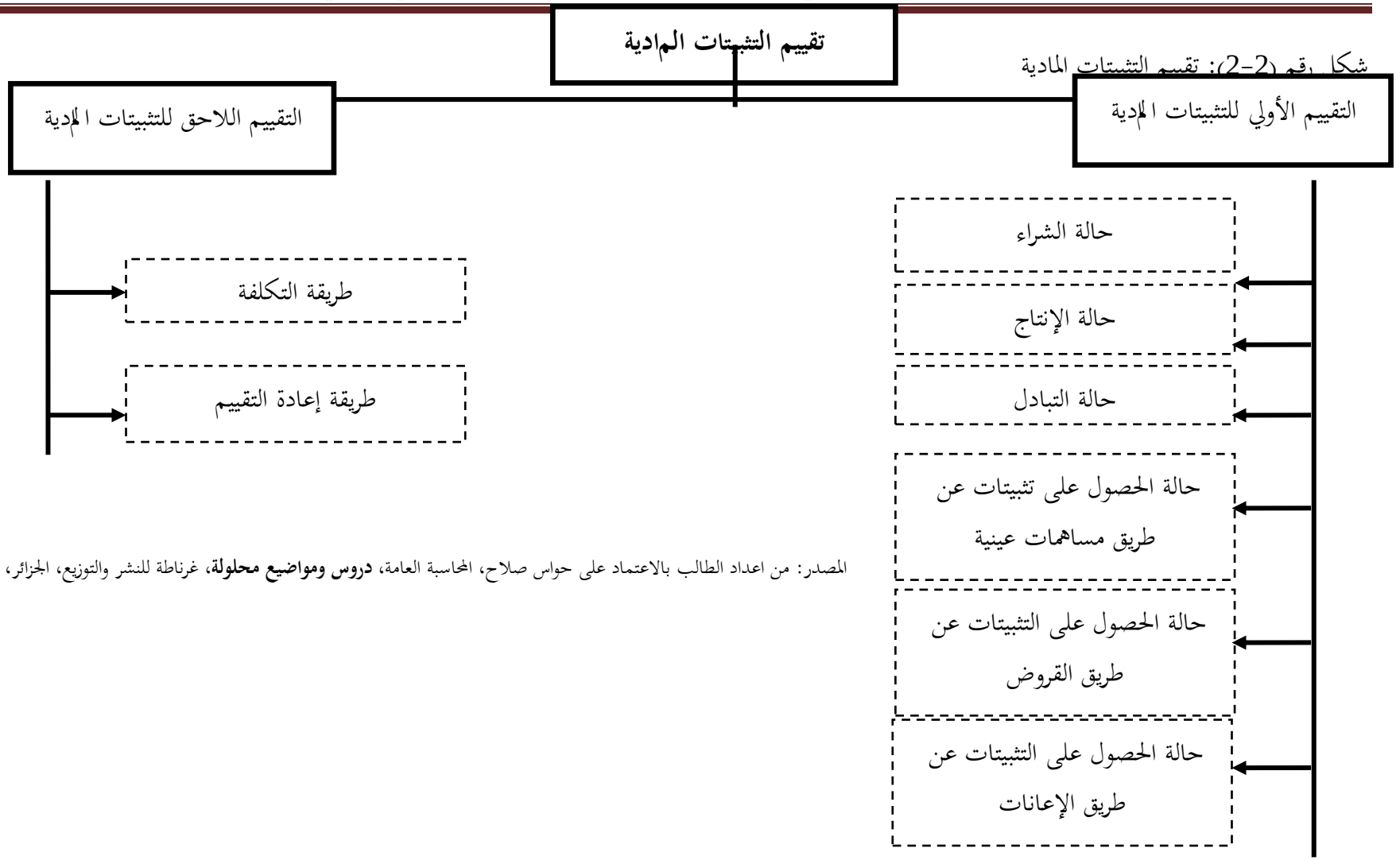
208		التثبيتات المعنوية الأخرى	XX	
	4X	حسابات الديون		XX
	5X	الحسابات المالية		XX
		تسجيل باقي القيم المعنوية		

ثانيا :تقييم التثبيتات المادية

تخضع التثبيتات المادية إلى التقييم منذ لحظة دخولها إلى المؤسسة إلى غاية خروجها،كما هو موضح في الشكل الآتي:

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008، ص41.

شكل رقم (2-2): تقسيم التثبيتات المادية



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على حواس صلاح، المحاسبة العامة، **دروس ومواضيع محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، ص33.

1. التقييم اللاحق للتثبيتات المادية[22]

تقييم الأصول الثابتة (المادية) بحسب التكلفة وفقد تم التعرض إلى ذلك سابقا، كما تقيم التثبيتات المادية فيما بعد بطريقتين هما: التكلفة وإعادة التقييم.

- **طريقة التكلفة**

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = التكلفة التاريخية – الإهتلاك– خسائر القيمة

- **طريقة إعادة التقييم**

تحدد القيمة المحاسبية للأصل حسب هذه الطريقة كما يلي:

القيمة المحاسبية = القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم – الاهتلاكات المستقبلية – خسائر القيم المستقبلية

المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات

من خلال المطلب السابق اتضح أن للمؤسسة الخيار في اتخاذ إحدى الطريقتين عند التقييم اللاحق للتثبيتات المادية عن التقييم الأولي حيث غنه من بين الطريقتين نموذج أو طريقة إعادة التقييم، مادام أن شروط تطبيق هذا النموذج بالنسبة للتثبيتات المعنوية هي تشابه الشروط بالنسبة للتثبيتات المادية، لذلك خصص لها هذا المطلب لتوضيحها أكثر من خلال التثبيتات المادية.

أولا: تعريف إعادة التقييم[23]

إن إعادة تقييم تثبيت ما هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل الوزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب.

ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشتمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر (عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة (أي سنويا).

ثانيا: التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم[24]

---

[22] محمد بوتين، مرجع سبق ذكره، ص 102.

[23] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2001، ص ص 218-219.

[24] هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية AIS/IFRS**، 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر،2010 ،ص 78.

فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية للتجهيز وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل، وفي المقابل حساب الأموال الخاصة ح105 فرق إعادة التقييم لكن، إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء.

ثالثا: أساس إعادة تقييم التثبيتات المادية: هناك حالتين هما:[25]

1. **إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت:** في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الاهتلاكات الخاصة به وهذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة (أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية

(أي أن **معامل إعادة التقييم= القيمة العادلة للأصل ÷ قيمته المحاسبية الصافية)**

حيث أن القيمة المحاسبية الصافية: هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الاهتلاكات

المتراكمة خسائر القيمة المسجلة.

إن فرق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتثبيت من جهة ومجموع الاهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى.

والتسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم يكون كالآتي:

2X		تثبيتات مادية (زيادة قيمة الأصل)	XX	
	28X	اهتلاك التثبيتات (زيادة اهتلاك الجرمع)		XX
	105	فارق إعادة التقييم		XX
		إعادة تقييم التثبيت		

وبعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الاستخدام المتبقية للتثبيت

2. **إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت:** وتتم وفق المراحل الآتية:

- ترصيد الاهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقيمه مع ساب الأصل المعنى للحصول على قيمته المحاسبية الصافية

[25] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة**، مرجع سبق ذكره، ص ص 219-226.

– تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينها وبين قيمته المحاسبية الصافية، وبهذا يتم الحصول على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية، كما في القيد الآتي:

2X		تثبيتات مادية (زيادة قيمة الأصل)	XX	
	105	فارق إعادة التقييم		XX
		إعادة تقييم التثبيت		

وفي نهاية السنة يحسب قسط الاهتلاك السنوي بقسمة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها للتثبيت على فترة استخدامه المتبقية.

رابعا: أهداف إعادة التقييم: يمكن تلخيصها كالآتي:[26]

1. **الهدف الإعلامي:** أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية لا بقيمتها التاريخية ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق.
2. **الهدف المالي**: أي جعل الإهتلاكات مصدر حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم إهتلاكها بصفة كاملة.
3. **أهداف اقتصادية**: ونعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

المبحث الثاني: التثبيتات المعنوية والمادية (إهتلاك - الخسارة -التنازل)

عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإنه يقع على عاتق المؤسسة بمناسبة كل عملية جرد إثبات إهتلاك السنوي لكل عنصر من عناصر التثبيتات، يهدف إلى إظهار الصورة الصادقة لعناصر ذمة المؤسسة، كما يجب عليها إظهار كل خسارة في قيمة التثبيتات والذي سيعرج عليه في هذا المبحث من خلال تقسيمه إلى ثلاث مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: تعريف الإهتلاك وطرقه

يعتبر الإهتلاك إثبات محاسبي وله عدة طرق محاسبية للإهلاك والذي سيتم توضيحه في هذا المطلب.

أولا: تعريف الإهتلاك[27]

يعرف الإهتلاك على انه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، ففي النظام المحاسبي المالي وفي المادة 07-121 فقد عرف الإهتلاك كالتالي

---

[26] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة**، المرجع السابق، ص 228.

[27] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 126.

"الإهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه".

ثانيا: طرق الإهتلاك

لحساب الإهتلاك هناك عدة طرق يمكن إتباعها ويمكن توضيح طرق الاهتلاك من خلال الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-2): طرق حساب الإهتلاك

الطريقة	التعريف	طريقة حسابها
الإهتلاك الثابت	يتم توزيع التكاليف على العمر الإنتاجي بصفة متساوية كما هو ممثل بيانيا في الشكل التالي: 	يحسب **قسط الإهتلاك** وفق العلاقة التالية: **القيمة القابلة للإهتلاك× المعدل× المدة** **المعدل=1/ العمر الإنتاجي** **أو** **العمر الإنتاجي/100**
الإهتلاك المتناقص	تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة تطبيق القيمة الأصلية للاستثمار (التثبيت) بالنسبة للسنة الأولى ثم القيمة المتبقية يطرح إهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا، ومن شروط هذه الطريقة يجب على المؤسسة خاضعة للنظام الحقيقي للضرائب ويجب على المؤسسة اختبار هذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب ويجب أن يكون عمر الاستثمار على الأقل03 سنوات ذات صلة مباشرة بالإنتاج	يتم حسابها وفق المعدلات التالية: **العمر المقدر** **المعامل** 3-4 سنوات 1.5 5-6 سنوات 2 أكثر من 6 سنوات 2.5 **معدل الإهتلاك المتناقص =معدل الإهتلاك الثابت× المعامل (حسب الجدول)** يتم التوقف عن استعمال الإهتلاك المتناقص لما يكون الإهتلاك المتناقص أقل من القيمة الباقية على السنوات المتبقية وتوزيع الباقي بالتساوي على القيمة الباقية **القيمة الباقية× المعدل> القيمة**

		الباقية/عدد السنوات المتبقية في هذه الحالة يكمل الضرب في المعدل أما إذا: **القيمة الباقية× المعدل< القيمة الباقية/عدد السنوات المتبقية** في هذه الحالة توزع بالتساوي القيمة المتبقية على السنوات الباقية
الإهتلاك المتصاعد[28]	تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى (مع الإهتلاك) تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة لا يوجد أي شرط ما عدا الإدلاء كتابيا عن طريق ضبط رسالة للتصريحات السنوية بموجبها تختار المؤسسة تطبيق هذه الطريقة	يتم الحصول على قسط الإهتلاك للاستثمار في كسر يكون بسطه **عدد السنوات المقابلة للاستعمال (مدة الاستعمال السابقة)** ومقامه ن(ن+1)/2 **ن :**يمثل عدد سنوات الإهتلاك و **القسط السنوي = القيمة القابلة للإهتلاك× رقم السنة/ ∑ أرقام السنوات مجموع أرقام السنوات حسب العمر الإنتاجي** **مثال:** تثبيت عمره الإنتاجي5 سنوات مجموع أرقام السنوات= 1+2+3+4+5 أو يساوي ن(ن+1)/2=5(5+1)/2=15
اهتلاك وحدات الإنتاج	بعض التثبيتات تتناقص أو استنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط أو وحدات الإنتاج ولهذا عادة ما يعبر عن العمر الإنتاجي لهذه	يعبر العمر بوحدات كمية (الطن، الكغ، الكيلومتر، وحدة منتجة) يحسب معدل الاهتلاك لوحدة النشاط (الإنتاج)

(28)الاهتلاك المتصاعد أضافه النظام المحاسبي المالي غير موجود في المعايير المحاسبية الدولية

	التثبيتات بوحدات الإنتاج والتي يمكن أن يكون مثلا عدد الكيلومترات المقطوعة لمعدات النقل..... الخ	**معدل الاهتلاك=القيمة القابلة للاهتلاك/ عدد وحدات النشاط الإجمالية** **قسط الاهتلاك= عدد وحدات المنتجة× معدل الاهتلاك**

المصدر:من إعداد الطالب بالاعتماد على: حواس صلاح، **المحاسبة العامة، دروس مواضيع ومسائل محلولة**، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص ص 152-157.

القيد المحاسبي للإهتلاك: يتم تسجيل أقساط الإهتلاك في N/12/31 من كل سنة في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

681		مخصصات الاهتلاك	XX	
	28X	اهتلاك التثبيتات		XX
		إثبات قسط الاهتلاك		

المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات المعنوية والمادية

أولا: إهتلاك التثبيتات المعنوية

يمكن توضيح إهتلاك التثبيتات المعنوية من خلال النقاط التالية:

1. مدة الإهتلاك:[29]

يجب تخصيص المبلغ القابل للإهتلاك لأصل غير مادي على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره النافع، وهناك افتراض قابل للتنفيذ أن العمر النافع لأصل غير مادي لن يزيد عن عشرين سنة من تاريخ توفر الأصل للاستعمال والإهتلاك يجب أن يبدأ عندما يصبح الأصل متوفر الاستعمال عندما يتم إهتلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في أصل غير مادي على مدى الوقت يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل لإظهار ذلك المعاد تقييمه للأصل مخصوما منه القيمة المتبقية كمصروف على مدى العمر النافع للأصل، ويتم الاعتراف بالإهتلاك سواء كانت هناك زيادة أو لم تكن زيادة على سبيل المثال في القيمة العادلة للأصل أو المبلغ القابل للاسترداد، ويجب أخذ عدة عوامل في الاعتبار عند تحديد العمر النافع للأصل غير الملموس.

2. طريقة الإهتلاك

[29] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009 ص ص145-147.

يجب أن تظهر طريقة الإهتلاك المستخدمة نمط إهتلاك للمنافع الإقتصادية للمؤسسة، وإذا لم يكن من الممكن تحديد هذا النمط بشكل موثوق فإنه يجب استخدام طريقة القسط الثابت ويجب الاعتراف بمبلغ الإهتلاك لكل فترة على أنه أعباء، إلا في حالة دمجه في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المؤسسة نفسها (scf 121-7).

3. القيمة الباقية

القيمة الباقية للتثبيتات المعنوية يجب أن تساوي الصفر، باستثناء:

- أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الاستخدام.
- وجود سوق نشطة وأن القيمة الباقية يمكن تحديدها بالرجوع إلى هذا السوق وأنه من المحتمل أن مثل هذا السوق سيوجد في نهاية مدة استخدام الأصل.

- السوق النشط هو السوق الذي تجتمع فيه الشروط التالية:[30]
  - تشابه المنتجات المعروضة
  - تواجد المشترين والبائعين في أي وقت
  - الأسعار معروضة أمام الجميع.

4. مراجعة طريقة الإهتلاك ومدة الإهتلاك

يجب مراجعة مدة الإهتلاك وطريقة الإهتلاك على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كان العمر المتوقع للأصل يختلف إلى حد كبير على التقديرات السابقة فإنه يجب تغيير مدة الإهتلاك تبعا لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الإقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير طريقة الإهتلاك لإظهار التغير في النمط ويجب معاملة هذه التغيرات محاسبيا على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن "الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية " وذلك بتعديل أعباء الإهتلاك للفترات الحالية والمستقبلية.

ثانيا: إهتلاك التثبيتات المادية

تعتبر التثبيتات المادية من بين الأصول التي تهتلك ماعدا الأراضي غير المنجمية، حيث تهتلك بنفس طريقة إهتلاك التثبيتات المعنوية.

1. إهتلاك التثبيتات المادية القابلة للتفكيك [31]

[30] لخضر علاوي، **معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS**، الأوراق الزرقاء، جانفي، 2012، ص 147.

[31] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص ص 56-59.

هناك بعض التثبيتات المادية عناصرها تختلف فترات استخدامها ومنه فإن معدلات إهتلاكها سوف تختلف، لذا فإن كل عنصر يعالج (يهتلك) على حدى ويكون له جدول إهتلاك خاص به.

2. **إهتلاك أعباء تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع:**[32]

تكاليف تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (إلى تكاليف المباني مثلا) ليتم إهتلاكها (أي تكلفة المشروع + تكلفة تفكيكه) خلال فترة حياة المشروع.

3. **إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية:**[33]

تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل (أي التثبيت) المعني بعملية الصيانة، وأن هذه العملية (الصيانة) ستعتبر أحد مكونات التثبيت، إذن وفي نهاية السنة يتم تسجيل قسط إهتلاك التثبيت وكذلك قسط إهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدى.

المطلب الثالث: الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية والمادية وحالة التنازل

تتعرض التثبيتات المعنوية والمادية لنقص قيمة، كما أن المؤسسة قد تضطر للتنازل عنها لسبب من الأسباب كعدم كفايتها الإنتاجية أو لتقادمها.....الخ

أولا: الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية والمادية

يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة أن تخضع موجداتها بما فيها التثبيتات المعنوية والمادية إلى فحص تدني القيمة وذلك حسب المعيار الدولي IAS16 وهذا لضمان تسجيل الأصول بأقل قيمتها القابلة للتحصيل.

1. **تعريف الخسارة في القيمة:**[34]

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة (أي الممكنة) التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية:

تدني القيمة = القيمة الباقية المحاسبية – القيمة القابلة للتحصيل

- القيمة القابلة للتحصيل: هي القيمة المسترجعة للأصل والتي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل وقيمته النفعية.

[32] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص 32.

[33] عبد الرحمان عطية، المرجع السابق، ص30.

[34] بن ربيع حنيفة، مرجع سبق ذكره، ص 366.

- القيمة النفعية: هي القيمة المحينة لتقديرات التدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في نهاية مدة الانتفاع به.
- القيمة المحينة: هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل.

2. التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة

يتم التسجيل المحاسبي للتدهور بشكل مشابه لتسجيل الإهتلاكات، غير أن حساب تدهور التثبيتات يحمل الحساب 29 خسائر القيمة عن التثبيتات، كما يلي:

681		مخصصات الاهتلاك وخسائر قيمة الأصول غير المتداولة	XX	
	290 او	خسائر القيمة عن التثبيتات المعنوية		XX
	291	خسائر القيمة عن التثبيتات المادية		XX
		إثبات التدهور في القيمة		

3. إعادة تقييم الخسائر في القيمة

تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بإعادة تقييم القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة للسنوات المالية السابقة وإن وجد أي مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة أصبحت غير موجودة أو انخفضت تقوم المؤسسة بإعادة تقدير القيمة القابلة للتحصيل الجديدة، حيث تسجل كمنتوجات في حسابات النتائج عندما تصبح القيمة القابلة لتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية وفي هذه الحالة يتم رفع القيمة المحاسبية بما يناسب قيمتها القابلة للتحصيل لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي لم تدرج فيها أي خسارة قيمة خلال السنوات المالية السابقة، ويتم إعادة تسوية ح/ 29 في نهاية كل سنة، كما يلي:

68x		مخصصات الاهتلاك والمؤونات	XX	
	29x	خسائر القيمة عن التثبيتات		XX
		زيادة الخسارة في القيمة		
29x		خسائر القيمة عن التثبيتات	XX	
	781	استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة		XX

		استرجاع خسائر القيمة		

4. أثار التدهور (الخسارة في القيمة)

عند ملاحظة تدهور أي تثبيت، لا يلاحظ تقليص قيمته المحاسبية الصافية فحسب، بل يجب تغيير مخطط إهتلاكاته إذا كان تثبيتا قابل للإهتلاك.

ثانيا: حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية والمادية

قد تستغني (تتنازل) المؤسسة عن التثبيتات بسبب من الأسباب، كعدم كفايتها الإنتاجية، لتقادمها أو بسبب تغيير طرق الإنتاج أو النشاط، ويتم الاستغناء عن التثبيتات إما بالبيع، الشطب أو الاستبدال.

1 - **شطب الأصل من الخدمة (التخلص منه)**

عندما تقرر إدارة المؤسسة شطب من الخدمة، أي التخلص منه نهائيا وبدون مقابل لأنها لا تنتظر من استعماله أو بيعه أية منافع اقتصادية مستقبلية، ففي هذه الحالة يجب إقفال حساب التثبيت المعني وأيضا حساب مجموع الإهتلاكات، وهنا نميز بين حالتين:

- **التثبيت المهتلك كليا**: إذا كان التثبيت مهتلك كليا، فهذا الشطب لا يؤدي إلى أية نتيجة لأن مجموع الإهتلاك يساوي تكلفة التثبيت فيكون تسجيل الشطب كما يلي:

		/12/31		
20x		تثبيتات معنوية	XX	
21x		تثبيتات مادية	XX	
		خسارة القيمة عن التثبيتات		
	29x			XX
		شطب التثبيت		

- **التثبيت قيد الإهتلاك:** ففي هذه الحالة يتم التخلص من التثبيت غير مهتلك كليا، فهو قيد الإهتلاك أي له قيمة باقية محاسبية موجبة، فيقفل حساب التثبيت المشطوب من الخدمة مقابل جعل مجموع الإهتلاك مدين ونواقص القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية 652 وبسعر التنازل يسجل في الجانب الدائن من حساب 752 فوائض القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية وتسجل حالتين:

الحالة 01 حالة الربح: أي سعر التنازل > القيمة المحاسبية الصافية VNC

والتسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

		XX/XX/XX		
28x		إهتلاك متراكم	XX	
29x		خسائر القيمة عن التثبيتات	XX	
512		البنك	XX	XX
		التثبيت المعني		XX
	2xx	**فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية**		
	752	قيد التنازل عن التثبيت		

الحالة 02 حالة الخسارة: أي سعر التنازل < القيمة المحاسبية الصافية VNC

التسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

		XX/XX/XX		
28x		إهتلاك متراكم	XX	
29x		خسائر القيمة عن التثبيتات	XX	
512		البنك	XX	
652		**نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية**	XX	
		التثبيت المعني	XX	
	2xx	قيد التنازل عن التثبيت		XX

المبحث الثالث: التثبيتات المالية

يرى النظام المحاسبي المالي أن الأسهم والسندات تمثل تثبيتات أكثر ما تمثل حقوق مثلما كانت في المخطط المحاسبي الوطني، حيث أدرجها في الصنف الثاني "تثبيتات مالية"، غير أنه لو يعالج المجال المتعلق بها إلا بصفة ملخصة، ومن بين المعايير التي عالجتها IAS32، IAS39، حيث عالجتها بشكل واسع جدا وهذا راجع بسبب اهتمام المعايير بالديون المالية.

المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المالية

يمكن توضيح مفهوم التثبيتات المالية على النحو الآتي:

أولا: تعريف التثبيتات المالية

تعرف التثبيتات المالية على أنها الأسهم والسندات والديون التي تكون للمؤسسة القدرة والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو 27، حسب نية وهدف الإدارة من اقتناءها.[35]

- **الأسهم**: هي الوثيقة التي تمثل حصة المساهم في رأسمال الشركة أو أنه حصة في رأس مال شركة الأموال، وهو سند قابل للتداول تصدره الشركة المساهمة لتمثيل لجزء من رأس مالها.[36]
- **السندات**: هو بمثابة عقد أو اتفاق بين المؤسسة (المقترض) والمستثمر (المقرض)، وهو صك قابل للتداول تصدره الشركة أو الدولة، يمثل قرضا طويل الأجل يعقد عادة عن طريق الاكتتاب العام.

-يجب على المؤسسة الاعتراف بالأصول المالية في الميزانية فقط عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة.

ثانيا: تصنيف التثبيتات المالية حسب المدونة

الجدول رقم (2-3): تصنيف التثبيتات المالية

الحساب	شرح الحساب
ح/26 مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات يتفرع إلى:	
ح/261 سندات المساهمة	وهي سندات يمكن حيازتها من ممارسة نفوذا على المؤسسة المصدرة
ح/262 سندات مساهمة أخرى	وهي سندات مساهمة ليس الهدف منها ممارسة نفوذ على المؤسسة المصدرة، لكن حيازتها ضرورية للمؤسسة المالكة لها
ح/269 دفعات مستحقة على سندات غير محررة	يسجل في هذا الحساب الدفعات الباقية المستحقة التسديد والخاصة بشراء مساهمات في مؤسسة أخرى
ح/27 تثبيتات مالية أخرى	
ح/271 السندات المثبتة الأخرى غير السندات	وهي سندات تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بصفة دائمة

(35) www.Arabic forextrading.com,le 13/02/2017, 14:06.

(36)www.startimes.com, le 13/02/2017, 14:30.

المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وكذلك السندات التي لا يمكن للمؤسسة التنازل عنها على المدى القصير الأجل، من هذه السندات الحصص في رأس مال مؤسسات أخرى أو سندات التوظيف على المدى الطويل الأجل
ح/272 السندات الممثلة في حق الدين المدين	مثل هذه السندات حصص الأموال المشتركة الموظفة التي تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها بشكل دائم
ح/273 السندات المثبتة التابعة لنشاط المحفظة	وهذه السندات يكون الهدف من حيازتها تحقيق مردودية مالية مرضية للأموال الموظفة (في هذه السندات)
ح/274 القروض والحقوق المترتبة على عقد إيجار تمويل	وهي القروض التي تعتبر بمثابة أموال مسددة للغير بموجب أحكام تعاقدية تلتزم المؤسسة بمقتضاها بأن تنقل إلى أشخاص طبيعيين أو معنويين، استعمال وسائل الدفع لمدة معينة
ح/275 الودائع والكفالات المدفوعة	التي تشكل حقوقا قابلة للتماثل لقروض
ح/276 الحقوق الأخرى المثبتة	وهي الحقوق الأخرى التي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة
ح/279	ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام بها عن سندات مثبتة غير مسددة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009، ص77.

المطلب الثاني: مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات ح/26

يمثل هذا الحساب التثبيتات المالية الناتجة عن المجمع والفروع والمساهمات فطابعها سندات مساهمة، وتصنيفها يوحي بأنها تلك المساهمات، والحصص الاجتماعية المحتجزة في سبيل السيطرة وكذا الإقراضات المقدمة للشركات التي يكون فيها المقرض مالكا لمساهمة.

أولا: المعالجة المحاسبية عند الحيازة[37]

تسجل سندات المساهمة ح/26 مبدئيا بتاريخ شرائها بالقيمة العادلة التي تمثل سعر شرائها مضافا إليه كل المصاريف التابعة لعملية الشراء مثل عمولة الوسطاء والرسوم غير المسترجعة وغيرها.

القيد المحاسبي:

26	512 269	Xx/xx/xx مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات البنك عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة	القيمة الإجمالية	القيمة المطلوبة القيمة غير المطلوبة
269	512	عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة البنك	القيم المسددة	القيم المسددة

ثانيا: المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة[38]

في نهاية السنة تقييم التثبيتات المالية المتاحة للبيع (مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات ح/26) على أساس قيمتها الحقيقية (أو القيمة العادلة).

والتسجيل المحاسبي يكون كالآتي:

26	104	Xx/xx/xx مساهمات وحقوق ملحقة بالمساهمات (سندات المساهمة) فارق التقييم إثبات الزيادة في قيمة السندات	XX	XX
104	26	فارق التقييم سندات المساهمة إثبات انخفاض في قيمة السندات	XX	XX

[37] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص108-109.

[38] عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص ص 139-140.

ثالثا: المعالجة المحاسبية عند التنازل[39]

عند التنازل عن سندات المساهمة ح/26 يتم ترصيد حساب 104 فارق التقييم، ويتم ذلك باسترجاعها باستعمال **أحد** الحسابين765 (فائض قيمة) ح/665 (ناقص قيمة) حسب الحالة

ثم يتم تسجيل الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عمليات التنازل في حسابين 767 أو667 على التوالي.

وتتم عملية التنازل وفق القيود الآتية:

القيد الأول:

104		Xx/xx/xx فارق التقييم فائض قيمة ترصيد فارق التقييم	XX	XX
665	104	**أو** ناقص قيمة فارق التقييم ترصيد فارق التقييم	XX	XX

القيد الثاني:

512	 767 26	Xx/xx/xx البنك أرباح صافية للتنازل سندات المساهمة	XX	 XX XX
512 667	26	**أو** البنك خسائر صافية للتنازل سندات المساهمة قيد التنازل	XX XX	XX

[39] عبد الرحمان عطية، مرجع سبق ذكره، ص ص140-141.

المطلب الثالث :تثبيتات مالية أخرى ح/27[40]

يثبت في هذا الحساب كل الأصول المالية والسندات الأخرى غير سندات المساهمة المفتوح حساباتها في الحساب السابق (26) فهي بطبيعتها كل السندات المثبتة الأخرى، والمصنفة ضمن المساهمات الموظفة لأجل طويل والسندات ذات التوظيف الطويل الأجل كذلك.

ولتنوعها واختلاف طبيعتها، خصصت مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي عدة حسابات قانونية تبرز فيها الأشكال المختلفة لها كما تم توضيحها سابقا.

أولا: المعالجة المحاسبية عند الحيازة

تسجل محاسبيا عند حيازتها بالقيمة العادلة + تكاليف الوساطة + الرسوم غير قابلة للاسترجاع + المصاريف البنكية يكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

27	5XX	تاريخ الحيازة تثبيتات مالية أخرى النقديات الحيازة على تثبيتات مالية أخرى	XX	XX

ثانيا: المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة

تقيم هذه التثبيتات وتسجل في نهاية الدورة بالتكلفة المهتلكة بخلاف سندات تابعة لأنشطة المحفظة التي تعالج بنفس طريقة سندات المساهمة ح/26.

ويسجل في نهاية السنة كالأتي:

686	297	تاريخ الحيازة مخصصات خسائر عن القيمة -عناصر مالية خسائر القيمة عن السندات الأخرى المثبتة إثبات انخفاض قيمة السندات	XX	XX

[40] كتوش عاشور، **المحاسبة العامة حسب النظام المحاسبي المالي**، مرجع سبق ذكره، ص110.

خلاصة

بعد دراسة التثبيتات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي اتضح أنه اهتم بالتثبيتات من لحظة دخولها للمؤسسة سواء عن طريق الحيازة أو الإنتاج أو اندماج مؤسسات أو أي طريقة أخرى، كما تم توضيحها في هذا الفصل، مرورا بمرحلة استخدامها حيث بين كل ما يتعلق بهذه المرحلة من تقييم واهتلاك وتدهور وكذا كيفية تسجيل ذلك محاسبيا، حيث أصبح تقييم التثبيتات يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية وهو المبدأ السابق، ونموذج القيمة العادلة وهو من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، الذي سمح بإعطاء صورة آنية وحقيقية عن قيمة التثبيتات للمؤسسة، مما يسهل اتخاذ قرارات ملائمة من طرف الإدارة وحتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين، وصولا إلى كيفية معالجة حالة خروج التثبيتات من أصول المؤسسة سواء عن طريق التنازل عنها أو الشطب من الخدمة.

تمهيد:

بعد دراسة الجانب النظري للفصول السابقة، والعرض المختصر للنظام المحاسبي المالي وكيفية معالجته للتثبيتات، حيث تمثل هذه الأخيرة الوسائل والموارد التي تستخدم في تسيير أعمال مختلف المؤسسات الاقتصادية، وبما أن الدراسة النظرية لا تحقق الهدف المرجو منها ما لم تكن مرفقة بدراسة تطبيقية مأخوذة من الواقع، لذلك خصصنا الدراسة على مكتب المحاسبة وهذه الدراسة ترتكز على مؤسسة الأشغال العمومية.

المبحث الأول: تقديم مكتب المحاسبة ومؤسسة الأشغال العمومية

ارتأينا في هذا المبحث وقبل التطرق إلى أعمال نهاية السنة أن نقوم بتقديم مكتب المحاسبة والتعريف بمؤسسة الأشغال العمومية قيد الدراسة.

المطلب الأول: تقديم مكتب المحاسبة

أ – ماهية مكتب المحاسبة:

حسب القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 من جويلية سنة 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها.

فيعرف مكتب المحاسبة على أنه:

مكتب عملياتي يقوم بإجراءات تطبيقية ميدانية على مجمل العمليات تصفية أمام إدارة الضرائب (مفتشية الضرائب)، ومختلف المصالح العمومية والخاصة بمختلف أشكالها، بأمر أو طلب من عملاء ورؤساء مؤسسات وهو عبارة عن مجموع العمليات التي تتمثل في حصر كل الأصول والخصوم عينا ونوعا وقيمة عند تاريخ الجرد.

ب – دور مكتب المحاسبة:

وبمقتضى المرسوم التنفيذي 156/08 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموفق ل 26 ماي سنة 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 16 ذي القعدة 1428 الموافق ل 26 نوفمبر سنة 2007 المتضمن طرق ومعايير نظام المحاسبي المالي.

يوافق عمل مكتب المحاسبة على استناد عمليات الرقابة المادية وإحصاء المستندات الثبوتية، وعلى الأقل مرة واحدة كل اثني عشر شهرا، عن طريق اتفاقيات المحاسبة القاعدية، والخصائص النوعية، ومبادئ المحاسبة الأساسية وكذا القواعد والممارسات والإجراءات الخاصة من أجل تطبيقها لإعداد الكشوف المالية وعرضها طبقا للنظام المحاسبي المالي الجديد.

وبمفهوم آخر فإن مكتب المحاسبة هو عبارة عن منشأة خاصة وهي عبارة عن تطبيق من تطبيقات المهن الحرة (الأطباء، المحامين....) الخاضعة للقوانين والأنظمة، ولها المصداقية القانونية في إعداد القوائم المالية التي تعكس الصورة الحقيقة للمؤسسة أمام مفتشية الضرائب والمصالح العامة والخاصة.

ت – التعريف بمكتب محاسبة الأستاذ "بغداد قدور":

يقع مكتب المحاسبة الخاص بالأستاذ بغداد قدور في القطعة ب 2 رقم 13، حي 544 مسكن – مستغانم.

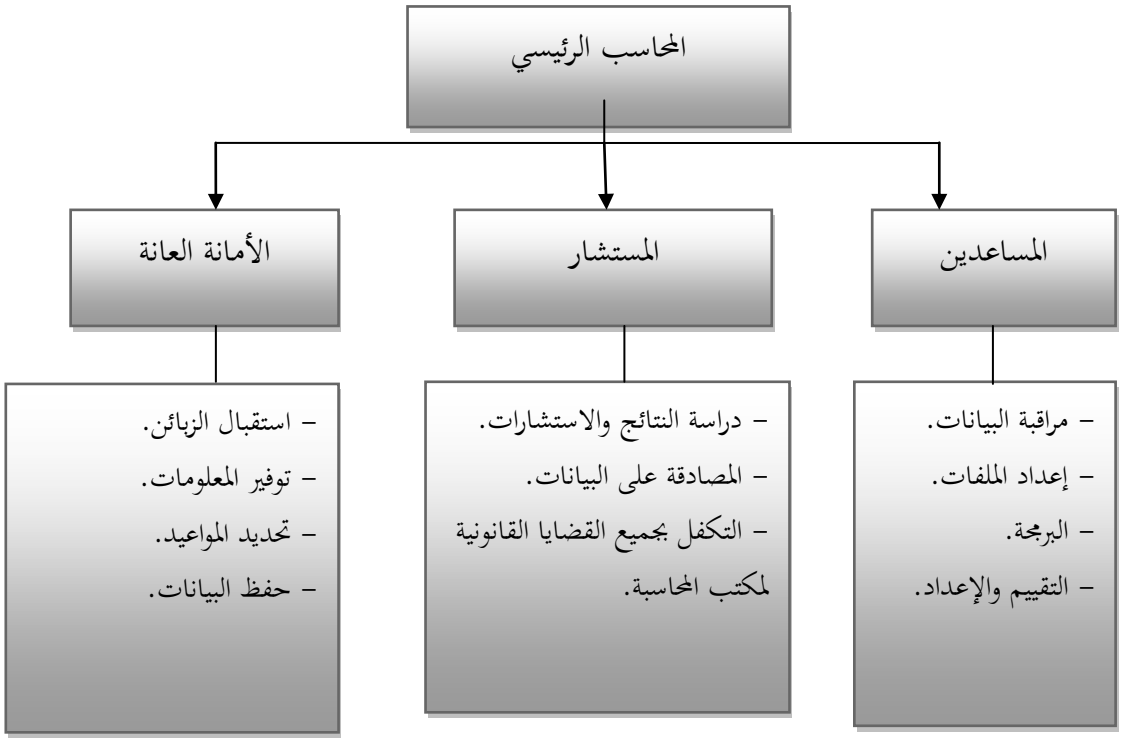
حيث يقدم عروض تشمل ميادين المالية والمحاسبة للمؤسسات العمومية والخاصة (المقيمة والغير المقيمة) في الجزائر.

وأي شركة تريد تدقيق حساباتها أو تريد مسك دفاترها أو وضع نظام محاسبي ضمن منشئتها أو ترغب في التحاسب ضريبيا.

وتنحصر مساحة مكتب المحاسبة ضمن مساحة قدرها 176م مقسمة بدورها إلى أربعة أقسام ومزودة بتجهيزات مكتبية وعتاد الإعلام الآلي والانترنت.

يضم ست عمال متكونين من محاسب وثلاث مساعدين ومستشار وأمانة عامة.

شكل رقم (3-1): أجهزة مكتب المحاسبة.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مكتب المحاسبة

الجدول رقم (3-1): تقييم مكتب المحاسبة

رأس المال (دج)	عدد العمال	عدد الزبائن (%)	السنوات
410000	3	%44	2014
704000	5	%49	2015
969000	6	%55	2016

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مكتب المحاسبة

ث - مهام مكتب المحاسبة:

- التدقيق والمراجعة لحسابات الشركات وتقديم قرارات تضم الدخل ومجمل المبيعات كخدمة أساسية.
- تقوم بخدمة الاستشارات المالية والمحاسبية.
- تكفل بجميع العمليات المالية الخاصة بالزبائن (المؤسسات والشركات).
- مراجعة البيانات والوثائق المقدمة من طرف الزبون (أصحاب المؤسسات أو مديرها).
- إعداد ملف خاص بالمؤسسة (ترسيخ وتحليل الحسابات والبيانات المقدمة).

- مباشرة القيام بتطبيق حسابات وعمليات الجرد وفق مبادئ المحاسبية.
- دراسة مختلف العمليات ومراقبتها حسابيا وكميا والتأكد من صحتها (مراجعة الأخطاء والهفوات).
- إعداد مختلف الوثائق التي تساعد على إعداد القوائم المالية حسب معايير ومبادئ نظام المحاسبي المالي الجديد.
- إدراج مختلف البيانات المتحصل عليها في القوائم المالية مع مراعاة قواعد التقييم والإدراج في الحسابات.
- تدريب المحاسبين التابعين للعملاء على الأنظمة المحاسبية.
- تقديم القرارات الضريبية والاستشارات الضرائبي.

ج – أهداف مكتب المحاسبة:

- إعطاء صورة حقيقية وشاملة حول وضعية المؤسسة تجاه مفتشية الضرائب ومختلف المصالح الأخرى.
- تسهيل عملية المحاسبة وتنظيم الحسابات وتمكين المؤسسات من معرفة النتيجة المتحصل عليها خلال الدورة.
- وسيلة قانونية للربط بين المؤسسة ومختلف الإدارات والمصالح الأخرى.
- تحقيق أكبر ربح من الإيرادات عن طريق زيادة أكبر عدد من العملاء لزيادة في مردودية نشاطها وكفاءتها العملية على الساحة.
- تقديم أحسن خدمة للعملاء وبكفاءة عالية.

المطلب الثاني: تقديم مؤسسة الأشغال العمومية

يمكن اعتبار مكتب المحاسبة على أنه مكتب يساعد المؤسسات على مسك حساباتها حسب معايير ومبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد مع مراعاة قواعد التقييم والإدراج في الحسابات.

فتطرقنا خلال هذا المطلب إلى دراسة حالة إحدى العملاء.

أ – دراسة حالة مؤسسة أشغال العمومية:

هي عبارة عن مؤسسة خاصة (شركة ذات الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة) تقوم بالأشغال العمومية مقرها بحي 190 مسكن عين تادلس–مستغانم وتضم 45 عامل ويقدر رأس مالها ب 7000000دج.

ويندرج تعريفها القانوني على أنها:

الشركة المؤلفة من شريك واحد طبيعيا كان أو معنويا وتكون لهذه الشركة ذمة مالية مستقلة عن الذمة المالية للشريك، وقد تؤسس هذه الشركة ابتداء من شريك واحد وقد تؤول إلى شركة من شريك واحد جراء بقاء شريك واحد فيها وتلتزم بذمتها المالية بمعنى أنه في وسعها أن تكون دائنة أو مدينة.

من خلال ما سبق ذكره نستنتج أن شركة ذات شخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة تجمع بين خصائص شركات الأشخاص وشركات الأموال، ولها نفس أحكام الشركة ذات المسؤولية المحدودة "ش.ذ.م.م" ويمارس فيها الشريك الوحيد السلطة المخولة لجميع الشركاء.

يلخص مما تقدم أنه يتعين علينا أن نعرف ما هي الأشغال العمومية ووسائل تنفيذ الأشغال العمومية.

ويمكن تعريف الأشغال العمومية بأنها تلك الأشغال التي تجري لصالح الأشخاص الإدارية العامة بصدد بناء أو تعديل أو إصلاح أو صيانة مال عقاري في سبيل المصلحة العامة.

ويقصد الأشخاص الإدارية العامة أو الجماعات المحلية تلك الأشخاص المتمتعة بالشخصية المعنوية، وهي الدولة والمديريات والمدن والقرى والمؤسسات العامة، فيخرج من ذلك الأشغال التي تجري لصالح الهيئات الخاصة ولو كانت في سبيل المصلحة العامة ولا يهم ما إذا كانت تلك الأعمال تجري لصالح الشخص العام مباشرة أو لصالحه بطريقة غير مباشرة، بسبب تدخل أفراد مثل الملتزمين أو المقاولين الذين يعملون لصالح الشخص العام ويخضعون لإشرافه ورقابته، ويجب أن تكون تلك الأشغال واقعة على عقار سواء لبنائه أو تعديله أو تعديله أو إصلاحه أو صيانته مثل بناء مطار، رصيف شارع، أو طريق، بناء مستشفى أو مدرسة الخ.....

وأخيرا يجب أن تكون هذه الأشغال موجهة لتحقيق المصلحة العامة لا المصلحة المالية فحسب ولعل في اشتراط وجوب المصلحة العامة تبريرا كافيا لتلك السلطات الاستثنائية المخولة للإدارة في هذا النظام.

وفكرة المصلحة العامة كافية الانضمام إلى تحقيق الأشغال العمومية دون اشتراط أن تكون هذه الأشغال لعقارات الدومين العام، فيمكن إجراء أشغال تعتبر عمومية على عقارات الدومين الخاص للشخص الإداري العام، كما لا يشترط أن تكون هذه الأشغال بصدد مرفق عام service public، فيمكن إجراء أشغال تعتبر عمومية على عقارات مرافق لا تمت إلى العمومية بصلة كإنشاء أو إصلاح دور العبادة وليست من المرافق العامة.

ب – وسائل تنفيذ الأشغال العمومية:

وسائل إجراء الأشغال العمومية ثلاثة هي:

- الرجي La régie
- الالتزام أو الامتياز La concession
- المقاولة Marché des travaux publics

وتلجأ الدولة إلى الوسيلة الأولى في حالات ناذرة إذ ليس لديها المواد الأولية اللازمة كما تنقصها القدرة الكائنة لإدارة مثل هذه الأشغال، أما وسيلة الالتزام فتستعمل في الأشغال التي يصحبها استغلال للمشروع العام entreprise publique استغلالا قد يتعرض فيه الملتزم لمخاطر مالية، أما طريقة المقاولة فهي أكثر شيوعا، وكي تتمكن الإدارة من مباشرة الأشغال العمومية في نظام الرجي وكي تمارس حقها في الرقابة والإشراف على تلك الأشغال التي يجريها الملتزم أو المقاول يجب أن يكون لديها هيئة من الفنيين هم المهندسون.

الرجي: La régie

هي وسيلة تلجأ إليها الدارة في حالات ناذرة كحالة عدم العثور على مقاول لأداء الأشغال العمومية أو حالة عجز المقاول عن تنفيذ التزاماته أو في حالة الاستعجال التي لا تسمح بإجراء مزاد أو حالة الأشغال العامة التي لا يعرف بداية تكاليفها المالية على وجه التحديد، كما تلجأ إليها الإدارة في أشغال صيانة العقارات وعلى العموم المرافق التي تحتاج دائما لأشغال عمومية، وطريقة تنفيذ هذه الوسيلة بمعرفة عمال الإدارة نفسها الذين تستأجرهم لهذا الغرض وبواسطة المواد التي تشتريها لهذه الأشغال.

الالتزام: La concession

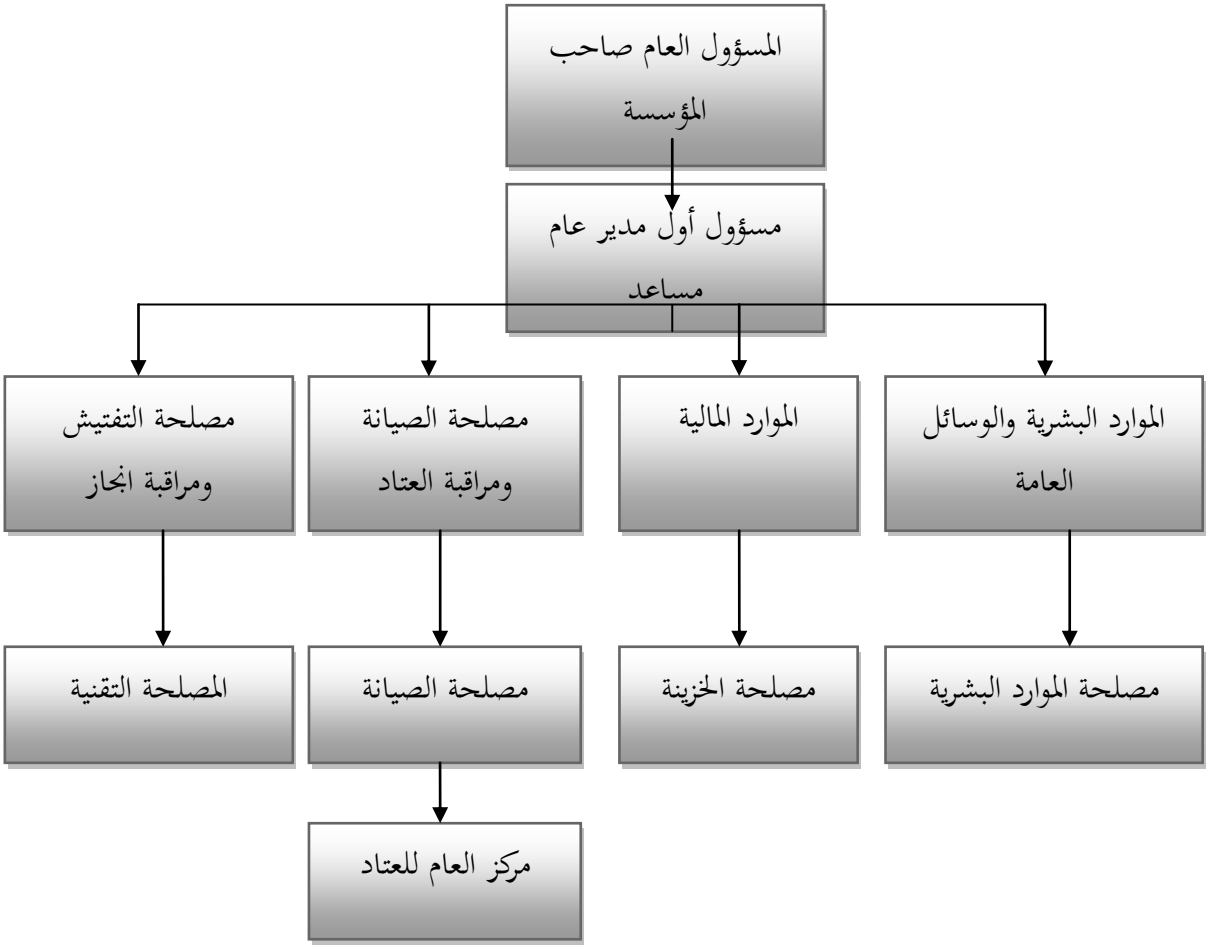
وهو عبارة عن أن الملتزم يباشر الأشغال العمومية فيستأجر العمال ويشتري المواد الأولية إلا أنه لا يتقاضى مبلغا معينا من الإدارة نظيرة ذلك كما في حالة المقاولة وإنما يحصل على ثمار عمله ورأسماله وتنظيمه من المنتفعين

بالمشروع العام أي المستعملين للمرفق العم الذي أنشأ مشروعه بمعنى أنه يستغل المشروع لمدة معينة من الزمن وهذا النظام يحتوي في نفس الوقت التزاما لمرفق عام إذ أن الملتزم يأخذ على عاتقه إنشاء المشروع العامة وإدارة المرفق العامة.

- المقاولة: Marché des travaux publics

والمقاولة اتفاق بين الشخص الإداري والمقاول يلتزم الثاني بموجبه بإجراء أشغال معينة نظير مبلغ معين، وهذه الوسيلة تستعمل عادة لتنفيذ الأشغال العمومية الهامة مثل بناء مستشفى أو مدرسة، والمقاولة عقد إداري يحتوي على كافة أركان العقد إلا أنها ليست من العقود القانون الخاص وإنما هي عقد من عقود القانون العام تتميز بأحكام خاصة في طريقة إبرامها وفي الآثار المترتبة عليها.

شكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة الأشغال العمومية



المصدر: من إعداد الطالب

❖ المسؤول العام (صاحب المؤسسة):

يعتبر المسؤول الرئيسي للمؤسسة حيث يعتبر المسير لها (تسير الأهداف طويلة الأجل، تغيير الهيكل، اتخاذ قرارات الاستثمار)، والذي يتكفل بجميع حاجياتها المادية والمعنوية والقضايا القانونية داخل وخارج المؤسسة

❖ مسؤول أول (مدير مساعد):

يقوم بمراقبة سريان وتوجيه وسيرورة المشاريع والكفل بالقضايا العالقة والعمل على حل النزاعات داخل المؤسسة كما تمكن وظيفته بإعداد التقارير الخاصة بالمشروع وتوضيحها أمام المصلحة التقنية لمراقبة المشاريع.

❖ الموارد المالية (مصلحة الخزينة):

يكمن دورها في تخليص العمال وتلبية المصاريف وتسديدها وإعداد التقرير اليومية والسنوية حول مجمل المصاريف المؤسسة وتوجيهها إلى المسؤول الأول (مدير مساعد).

❖ مصلحة الصيانة ومراقبة العتاد:

وتنقسم بدورها إلى مصلحتين

– مصلحة الصيانة:

تقوم بوظيفة الصيانة الميكانيكية للعتاد المزود بأحدث التقنيات من أجل تصليح جميع الأعطاب الناتجة عن عمل الآلات والتي بدورها تقوم بإعداد تقرير حول مجمل المصاريف وتوجيهه لمصلحة المالية.

– مركز العام للعتاد:

وهنا يكون المركز الشامل للعتاد الخاص بالشركة ويحتوي على مركز للمراقبة مزود بأجهزة الكاميرا للحرص على محافظة على ممتلكات المؤسسة مراقبة وثقفي أثر السرقة.

❖ مصلحة التفتيش ومراقبة الانجاز:

تقوم هذه المصلحة بمراقبة سريان المشاريع بصفة تقنية حسب المعايير المستوجبة للإنشاء (المخطط المزود للإنجاز المشروع) وتوجيه العمال وتزويدهم بمجمل المعلومات البيانية والكمية..... الخ عن حيثيات الإنشاء والانجاز لمختلف فصول المشروع.

المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لمؤسسة الأشغال العمومية

المطلب الأول: دراسة الصنف الثاني (التثبيتات)

من خلال دراستنا لميزان المراجعة الخاص بمؤسسة الأشغال العمومية لسنة 2012 و2013 وجدنا أنها تعتمد أساسا على التثبيتات نظرا لأهميتها الكبيرة وهذا ما سنوضحه كالتالي:

- التثبيتات العينية الأخرى ارتفعت من 149033.36 دج سنة 2012 إلى 1828164.44 دج سنة 2013.
- التثبيتات المالية غير مسجلة.
- بالنسبة للإهتلاكات اختلفت حسب نوع التثبيت.

ويتم تسجيل التثبيتات المحاسبية كالتالي:

		2004/12/13		
2151		المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية	650164.44	
	512	البنك		650164.44
		2005/04/18		
		معدات النقل		
2181		البنك	1140000	
	512	2010/10/01		1140000
		معدات الإعلام الآلي		
		البنك		
21822		شراء تثبيتات مادية	38000	
	512			38000

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مكتب المحاسبة

الجدول رقم (3-2): جدول اهتلاكات

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات المجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في المخصصات السنة المالية	انخفاضات في العناصر الخارجية	اهتلاكات المجمعة في نهاية السنة المالية
GOOD-WILL					
التثبيتات المعنوية					
التثبيتات عينية					
* اهتلاك المنشآت التقنية المعدات و الأدوات الصناعية *اهتلاك معدات النقل *اهتلاك معدات الإعلام الآلي		520131.08 1140000 19000	65016.44 9500		585147.52 1140000 28500
مج		1679131.08	74516.44		1753647.52
المساهمات					
أصول مالية أخرى غير جارية					
المجموع العام		1679131.08	74516.44		1753647.52

مصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على الجريدة الرسمية العدد 19، 2009/03/25، ص:42

نلاحظ من الجدول أن معدات النقل قد اهتلكت سنة 2010.

الجدول رقم (3-3): جدول اهتلاكات (Excel)

المصدر: مكتب المحاسبة (بغداد قدور)

N° DE COMPTE	DESIGNATIONS	ACQUISITIONS			AMORTISSEMENTS				VALEUR NETTE COMPTABLE
		Nbre	DATE	MONTANT	ANTERIEURS	TAUX	DOTATION	CUMULES	
2151	Divers		13/12/2004	650 164,44	520 131,08	10%	65 016,44	585 147,52	65 016,92
2151 - MATERIEL & OUTILLAGE				**650 164,44**	**520 131,08**		**65 016,44**	**585 147,52**	**65 016,92**
2181	TOYOTA Camionnette	1	18/04/2005	1 140 000,00	1 140 000,00	20%	0,00	1 140 000,00	0,00
2181 - MATERIEL DE TRANSPORT				**1 140 000,00**	**1 140 000,00**		**0,00**	**1 140 000,00**	**0,00**
21822	MICRO ORDINATEUR		01/10/2010	38 000,00	19 000,00	25%	9 500,00	28 500,00	9 500,00
21822 - EQUIP. INFORMATIQUE				**38 000,00**	**19 000,00**		**9 500,00**	**28 500,00**	**9 500,00**
TOTAUX GENERAUX				**1 828 164,44**	**1 679 131,08**	**0,00**	**74 516,44**	**1 753 647,52**	**74 516,92**

نلاحظ من الجدول أن معدات النقل قد اهتلكت سنة 2010.

ويسجل القيد المحاسبي للإهتلاك كالآتي:

		2013/12/31		
681		مخصصات الاهتلاك	74516.44	
	28151	اهتلاك المنشآت التقنية		65016.44
	281822	اهتلاك التثبيتات العينية الأخرى		9500
		إثبات قسط الاهتلاك		

وهذه العملية تكرر في كل نهاية السنة حتى تصبح قيمته قسط الاهتلاك تساوي 0.

المطلب الثاني: الميزانية المالية وفق النظام المحاسبي المالي

تفتح السنة المالية للمؤسسة من 01 جانفي من كل سنة وتقفل في 12/31/ن نفس السنة.

تسند مهمة التسجيلات المحاسبية وإدارة الأموال إلى عون المحاسب، ويقوم بالثبات عليها في نهاية كل سنة مالية ومحافظ الحسابات الموظف بعقد محدود المدة في إطار القوانين والتنظيمات السارية المفعول وهذا بعد استشارة مجلس الإدارة والتسيير.

ومن خلال اطلاعنا على ميزانية المؤسسة الأشغال العمومية لسنة 2013 وفقا لنظام المحاسبي المالي تتمحور حول الجداول التالية.

الجدول رقم (3–4): الميزانية الختامية "الأصول"

الدورة المقفلة في 2013/12/31

الأصول	ملاحظة	عمليات 2013			عمليات 2012
		خام	اهتلاك رصيد	صافي	صافي
الأصول الثابتة (غير جارية)					
فارق الشراء أو فرق الاقتناء					
التثبيتات معنوية					
التثبيتات عينية					
اراض					
مبان					
تثبيتات عينية أخرى		1828164.44	1753647.52	74516.92	149033.36
تثبيتات ممنوح امتيازها					
تثبيتات الجاري انجازها					
التثبيتات المالية					
سندات موضوعية –معادلة–					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض وأصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصول غير الجارية		**1828164.44**	**1753647.52**	**74516.92**	**149033.36**
الأصول الجارية					
مخزونات ومنتوجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة واستخدامات مماثلة					
الزبائن		1240395.87		1240395.87	1963983.90
المدينون الآخرون					423280.00
الأصول الجارية الأخرى		340023.76		340023.76	13200.00
الخزينة		11195973.13		11195973.13	2696512.55
مجموع الأصول الجارية		**12776392.76**		**12776392.76**	**5096976.45**
مجموع العام للأصول		**14604557.20**	**1753647.52**	**12850909.68**	**5246009.81**

الجدول رقم (3-5): الميزانية الختامية "الخصوم"

الميزانية الدورة المقفلة في 2013/12/31

الخصوم	الملاحظة	2013	2012
رؤوس الأموال الخاصة			
رأس المال الصادر		4134096.06	2900453.32
رأس المال غير المستعان به			
علاوات واحتياطات (احتياطات مدمجة1)			
فارق اعادة التقييم			
فارق المعادلة(1)			
النتيجة الصافية (حصة المجمع من النتيجة الصافية) (1)		2264823.94	1233611.21
رؤوس الأموال الخاصة أخرى - ترحيل من جديد-			
حصة الشركة المدمجة (1)			
حصة ذوي الأقلية (1)			
المجموع 1		**6398920.00**	**4134064.53**
خصوم غير جارية			
قروض وديون مالية		194458.80	291688.20
ضرائب (مؤجلة ومرصد لها)			
ديون أخرى غير جارية			
مؤونات ومنتجة محاسبة مسبقا			
مجموع الخصوم غير الجارية 2		**194458.80**	**291688.20**
الخصوم الجارية			
موردون وحسابات ملحقة		2630160.00	391977.78
الضرائب		756434.46	295397.60
ديون أخرى		262462.60	132881.70
الخزينة السلبية		2608473.82	
مجموع الخصوم الجارية 3		**6257530.88**	**820257.08**
المجموع العام للخصوم		**12850909.68**	**5246009.81**

الجدول رقم (3-6): حساب النتائج "حسب الطبيعة" من الفترة 2013/01/01 إلى 2013/12/31

البيان	ملاحظة	N	N-1
رقم الأعمال		21181205.00	4139245.00
تغيرات المخزون والمنتجات المصنعة وقيد التصنيع			
الإنتاج المثبت			
إعانات الاستغلال			
1- إنتاج السنة المالية		**21181205.00**	**4139245.00**
المشتريات المستهلكة		17119901.20	2418441.55
الخدمات الخارجية والإستهلاكات الأخرى		135015.73	89642.43
2- استهلاك السنة المالية		**17254916.93**	**2508083.98**
3- القيمة المضافة للاستغلال(2-1)		**3926288.07**	**1631161.02**
أعباء المستخدمين		415659.95	349452.10
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة		437016.92	3350.00
4- إجمالي فائض الاستغلال		**3073611.20**	**1278358.92**
المنتجات العملياتية الأخرى			37870.83
الأعباء العملياتية الأخرى		165139.80	
مخصصات للاهتلاكات والمؤونات		74516.44	74516.44
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات			
5- النتيجة العملياتية		**2833954.96**	**1241713.31**
المنتوجات المالية			
الأعباء المالية		2925.02	3102.10
6- النتيجة المالية		**-2925.02**	**-3102.10**
7- النتيجة العادية (5+6)		**2831029.94**	**1238611.21**
الضرائب الواجب دفعها على النتائج العادية		566206.00	5000.00
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية			
مجموع منتجات الأنشطة العادية		**21181205.00**	**4177115.83**
مجموع أعباء الأنشطة العادية		**18916381.06**	**2943504.62**
8- النتيجة الصافية للأنشطة العادية		**2264823.94**	**1233611.21**

عناصر غير عادية (منتجات) عناصر غير عادية (أعباء)			
9- النتيجة غير عادية			
10- صافي نتيجة السنة المالية		**2264823.94**	**1233611.21**
حصة الشركات الموضوعية موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)			
11- النتيجة الصافية المجموع للدمج		**2264823.94**	**1233611.21**
ومنها حصة دوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)			

خلاصة:

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها على مستوى المؤسسة الأشغال العمومية، تبين أن هناك جهودا لتحقيق المعايير الدولية في مجال المحاسبية برغم الصعوبات و النقائص التي تواجهها المؤسسة.

كما قمنا بدراسة عناصر التثبيتات نظرا لاهتمام الكبير بها باعتبارها مصدر مهم للأرباح بالنسبة للمؤسسة.

بعد استعراض أسس تسجيل وتقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي تم إعداده على أساس معايير، اتضح أن هذا النظام اهتم بالتثبيتات، وخصصت لها معايير كثيرة من أجل معالجتها بأحسن الطرق ولتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة.

وما يجب الإشارة إليه أن هذا النظام (SCF) جاء بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية مغايرا تماما لما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط المحاسبي من بينها القيمة العادلة، قيمة المنفعة، مدة المنفعة، القيمة التبادلية، قيمة التحصيل، تدهور قيم التثبيتات، مفهوم المنافع الاقتصادية، وكذا المعالجة الخاصة لإهتلاك التثبيتات.

ومن خلال هذا البحث تم التطرق إلى أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيتات، حيث تبين أن النظام المحاسبي المالي عالج نقائص عديدة تخص معالجة التثبيتات في المخطط المحاسبي الوطني، كما أنه لا تكاد توجد أوجه تشابه بينهما، الأمر الذي تعدى تغيير أرقام الحسابات، كما أن النظام المحاسبي لا يخلو من نقائص هو الآخر مثال ذلك اعتباره فارق الحيازة غير قابل للإهتلاك إلا أنه ضمن قائمة الحسابات يظهر الحساب 2807 "إهتلاك فارق الحيازة" وهذا فيه تناقض، بالإضافة إلى أنه يهدف إلى توفير معلومات دقيقة في حين يعتمد في الإهتلاك على تقدير المنافع الاقتصادية للتثبيت.

ومحاولة الإجابة على الإشكالية: " **ما مدى مساهمة تسجيل وتقييم التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي SCF في إعطاء صورة صادقة عن ذمم المؤسسة؟**

تم التوصل إلى النتائج الآتية:

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

من خلال ما تم التعرض له في سياق البحث بدءا بالفصل الأول الذي تم التطرق فيه إلى الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي، ثم الفصل الثاني الذي تم تخصيصه لدراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي وأخيرا الفصل الثالث الذي يتضمن دراسة تطبيقية يمكن التأكد من صحة الفرضيات التي تم وضعها في مقدمة البحث كما يلي:

- فيما يخص الفرضية الأولى التي تنص على أن " لتنظيم المعلومات المالية لتعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية، نعتمد على النظام المحاسبي المالي" ، فقد تم تأكيدها من خلال الدراسة النظرية حيث تم التوصل إلى أن النظام المحاسبي المالي نظام من شأنه تنظيم المعلومات المالية من أجل إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

- الفرضية الثانية " الأصول الغير الجارية التي يفترض أن تبقى في حوزة المؤسسة لفترة طويلة، تفوق مدة حياتها على العموم سنة واحدة، هي التثبيتات" فقد تم تأكيدها في الجانب النظري من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص التثبيتات، حيث عرفها على أنها "تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة لأكثر من سنة".
- الفرضية الثالثة "قواعد تقييم التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي تعكس الشفافية للعمليات المحاسبية" الفرضية صحيحة لأن النظام المحاسبي المالي يقترح حلولا تقنية للتسجيل والتقييم المحاسبي للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني فيما يخص التثبيتات، ويقدم شفافية وثقة أكثر للحسابات والمعلومات المالية، الأمر الذي من شأنه التقوية من مصداقية المؤسسات ويمكنها من تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومة المالية.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال ما تم تقديمه في هذا البحث يمكن استخلاص النتائج الآتية:

- إن النظام المحاسبي المالي جاء بنظرة مختلفة عن سابقه، ومبادئه ترتكز على الجانب المالي والاقتصادي بدل الجانب الجبائي لتوفير معلومات ملائمة للمستخدمين بالدرجة الأولى.
- تتميز متطلبات التقييم المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي بالحيطة والحذر، وتحرص على رصد انخفاض قيمة التثبيت بهدف جعل المعلومة المالية صادقة وتتميز بالواقعية وتطبيقها يوفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وقابلية المقارنة.
- يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي فعال في تسجيل وتقييم التثبيتات، لما جاء به من تعديلات سواء على مستوى المفاهيم والتقييم أو المحاسبة التي من شأنها تصحيح الكثير من الأخطاء والنقائص التي اعترت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني، ويمكن أن نلخص أهم تعديلات الخاصة بالتثبيتات في النقاط الآتية:

- تم إحترام مبدأ درجة السيولة في تقسيم أصول الميزانية التي أصبحت تسهل عملية التحليل المالي، ويظهر ذلك في سندات المساهمة التي كانت في صنف الحقوق حسب المخطط المحاسبي الوطني وأصبحت في النظام المحاسبي المالي ضمن التثبيتات تحت عنوان التثبيتات المالية.
- أدرج النظام المحاسبي المالي حسابات في الأصول الثابتة توضع فيها مبالغ التثبيتات التي لم يتم ذكرها في الدليل المحاسبي، وهو الشيء الذي كان يعتبر من نقائص المخطط المحاسبي الوطني.

حيث نجد في النظام المحاسبي المالي:

الحساب 208 "التثبيتات المعنوية الأخرى".

الحساب 218 "التثبيتات المادية الأخرى".

الحساب 276 "التثبيتات المالية الأخرى".

- بالإضافة أن النظام المحاسبي المالي أدرج حسابات جديدة كان المخطط المحاسبي الوطني يفتقد إليها (كحساب التنازل عن التثبيتات على الحساب)، وبالتالي قلل من عملية الاجتهاد في إيجاد التسجيل الصحيح بين المحاسبيين.
- قام النظام المحاسبي المالي بمعالجة العمليات التي تجاوزها المخطط المحاسبي الوطني مثل حيازة الاستثمارات على شكل امتياز، العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار التمويلي، بناء العقارات على أراضي الغير....الخ.
- كما عالج النظام المحاسبي المالي العمليات التي كانت غامضة في المخطط المحاسبي الوطني مثل أين تسجل أعمال الصيانة الكبرى؟، أين تضاف تكلفة اقتناء محركات جديدة؟، وذلك عن طريق تحديد النظام المحاسبي المالي لشروط الاعتراف بالتكاليف اللاحقة والمتعلقة بالتثبيتات في نفقات الدورة أو وجوب تسجيلها ضمن تكاليف الأصل الثابت المرتبط به، بالإضافة أن النظام المحاسبي المالي جاء بمفهوم جديد في التصنيف الصحيح للأصول الثابتة وهو ما يعرف "بالمركبات"، إلا أن هناك كذلك عمليات غامضة في النظام المحاسبي المالي، كالتسجيل المحاسبي لإهتلاك التثبيتات في شكل امتياز.
- عدم مواكبة المخطط المحاسبي الوطني للتطور الاقتصادي يظهر في اعتماد المخطط المحاسبي الوطني على التكلفة التاريخية في عملية تقييم التثبيتات، في حين هذا المشكل لا يظهر في النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على القيمة العادلة وفحص خسائر قيمة الأصول سنويا من خلال عملية إعادة التقييم بما يتماشى مع السوق.

التوصيات

- تأهيل المؤسسات الاقتصادية الوطنية عن طريق توضيح أهمية النظام المحاسبي المالي.
- القيام بتجديد النظام المحاسبي المالي كلما دعت الضرورة لذلك لجعله يساير التطورات الاقتصادية والتكنولوجيا، على المستوى الوطني والدولي، ولتفادي تجميده كما حصل مع المخطط المحاسبي الوطني.

- محاولة تفعيل المجلس الوطني للمحاسبة من خلال القيام بدورات تدريبية لمهنيين وأكاديميين في النظام المحاسبي المالي، والتنسيق بينهم من أجل استخراج المهنيين للصعوبات ومحاولة الأكاديميين إيجاد الحلول والاقتراحات لها.
- تكوين إطارات في المحاسبة.
- القيام بملتقيات حول النظام المحاسبي المالي.

قيام المؤسسات بإجراء تربصات لمحاسبيها عن تقنيات المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

أفاق البحث

بعد دراسة موضوع البحث، تظهر إمكانية المواصلة فيه من عدة جوانب من خلال اعتباره أساسا لإعداد بحوث مستقبلية والتوسع فيها بحيث تشمل قطاعات اقتصادية أخرى وبنود أخرى للقوائم المالية مثل:

- تسيير المخزونات في المؤسسة.
- معالجة المخزونات وآفاقها في ظل اعتماد المعايير الدولية.
- دراسة تغيرات صنف التثبيتات.

قائمة المراجع

1. الكتب

أ) ايت محمد مراد، أبحري سفيان ، (النظام المحاسبي المالي- إطار وأهداف)، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي واليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2013.

ب) بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدوليAIS/IFRS**، دار هومة، الجزء الأول، الجزائر،2010.

ت) حواس صلاح، المحاسبة العامة، دروس مواضيع ومسائل محلولة، غرناطة للنشر والتوزيع، الجزائر.

ث) شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبق للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، 2009.

ج) شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية**، الجزء الأول، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر، 2008.

ح) عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج،2009.

خ) عبد الرحمان عطية، **المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2001

د) كتوش عاشور ، المحاسبة العامة أصول ومبادئ سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي SCF ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2011.

ذ) لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، الأوراق الزرقاء، جانفي،2012.

ر) محمد بوتين، المحاسبة المالية و معايير المحاسبية الدولية، متيجة للطباعة، الجزائر، 2010.

ز) هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية AIS/IFRS، 2009-2010، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون الجزائر،2010 .

2. المحاضرات

أ) بورنان إبراهيم، (النظام المحاسبي المالي بين المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية)، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي حول الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي ، جامعة سعد دحلب ، الجزائر.

ب) عزوز علي وآخرون، متطلبات تكييف القواعد الجبائية مع النظام المحاسبي المالي، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي الأول حول: النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر.

3. رسائل ومذكرات جامعية

أ) سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي وترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة وتطوير الأسواق المالية**، دراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه دولة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2010 .

4. المجلات

أ) شنوف شعيب، (أهمية التوحيد المحاسبي العالمي بالنسبة للشركات الدولية) ،مجلة جديد الاقتصاد ،العدد 12 ،مجلة تصدر عن الجمعية الوطنية للإقتصاديين الجزائريين، الجزائر، 2006.

ب) كتوش عاشور، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، العدد السادس، 2009.

5. القوانين التشريعية التنظيمية

أ) القانون رقم 7-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، المواد 2-4-5

ب) المادة 1 من قانون رقم 7-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

ت) المادة 7 من قانون رقم 07-11 المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

6. مواقع الانترنت

Arabic forextrading.com..www
www.mysearch.com.
www.startimes.com.

قائمة المحتويات

العنوان **الصفحة**

الإهداء

كلمة شكر وتقدير

الفهرس.....I

قائمة الجداول والأشكال.....III

المقدمة العامة.....أ

الفصل الأول: النظام المحاسبي المالي

تمهيد الفصل الأول.....2

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.....3

المطلب الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي ونشأته في الجزائر.....3

1. تعريف النظام المحاسبي المالي.....3
2. نشأة النظام المحاسبي المالي.....4

المطلب الثاني: أهمية النظام المحاسبي المالي.....5

المطلب الثالث:أهداف تطبيق مشروع النظام المحاسبي الجديد (IAS/IFRS)في الجزائر.....7

المبحث الثاني: الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.....8

المطلب الأول: مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر.....8

1. مجال التطبيق.....8
2. تنظيم المحاسبة.....9

المطلب الثاني : مبادئ المحاسبة حسب النظام المحاسبي المالي.....10

1. الدورة المحاسبية.....10
2. استقلالية الدورات.....10
3. قاعدة الوحدة الاقتصادية.....10
4. قاعدة الوحدة النقدية.....10
5. مبدأ الأهمية النسبية.....11

6. مبدأ الحيطة والحذر.....11
7. مبدأ استمرارية الطرق.....11
8. مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية.....11
9. أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني.....12
10. مبدأ القيد المزدوج.....12
المطلب الثالث: مستجدات النظام المحاسبي المالي.....13
1. بالنسبة للمفاهيم والمبادئ.....13
2. بالنسبة للقوائم المالية.....14
3. بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية.....14
4. مدونة الحسابات.....14
المبحث الثالث: مزايا وصعوبات ومتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات.....16
المطلب الأول: مزايا تطبيق النظام المحاسبي المالي.....16
المطلب الثاني: صعوبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.....17
المطلب الثالث: متطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية.....17
خلاصة.....19
الفصل الثاني: دراسة التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي
تمهيد الفصل الثاني.....21
المبحث الأول: مفهوم وتقييم التثبيتات المعنوية والمادية.....22
المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية.....22
1. مفهوم التثبيتات المعنوية.....22
2. سير حسابات التثبيتات المعنوية.....22
3. مفهوم التثبيتات المادية.....23
4. دراسة حسابات التثبيتات المادية.....23
المطلب الثاني: تقييم التثبيتات المعنوية والمادية.....24
1. تقييم التثبيتات المعنوية.....24

2. التسجيل المحاسبي للتثبيتات المعنوية.....26
3. تقييم التثبيتات المادية.....28
4. التقييم اللاحق للتثبيتات المادية.....30
المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات.....30
1. تعريف إعادة التقييم.....30
2. التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم.....31
3. أساس إعادة تقييم التثبيتات المادية.....31
4. أهداف إعادة التقييم.....32
المبحث الثاني: التثبيتات المعنوية والمادية (إهتلاك - الخسارة -التنازل).....32
المطلب الأول: تعريف الإهتلاك وطرقه.....33
1. تعريف الإهتلاك.....33
2. طرق الإهتلاك.....33
المطلب الثاني: إهتلاك التثبيتات المعنوية والمادية.....35
1. إهتلاك التثبيتات المعنوية.....35
2. إهتلاك التثبيتات المادية.....37
المطلب الثالث: الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية والمادية وحالة التنازل.....37
1. الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية والمادية.....38
2. حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية والمادية.....39
المبحث الثالث: التثبيتات المالية.....41
المطلب الأول: مفهوم التثبيتات المالية.....41
1. تعريف التثبيتات المالية.....41
2. تصنيف التثبيتات المالية حسب المدونة.....42
المطلب الثاني: مساهمات وحقوق ملحقة بمساهمات ح/26.....43
1. المعالجة المحاسبية عند الحيازة.....43
2. المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة.....44

3. المعالجة المحاسبية عند التنازل.....45
المطلب الثالث :تثبيتات مالية أخرى ح/27.....46
1. المعالجة المحاسبية عند الحيازة.....46
2. المعالجة المحاسبية في نهاية الدورة.....46
خلاصة الفصل الثاني.....47
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمكتب المحاسبة "بغداد قدور"
تمهيد الفصل الثالث.....49
المبحث الأول: تقديم مكتب المحاسبة ومؤسسة الأشغال العمومية.....50
المطلب الأول: تقديم مكتب المحاسبة.....50
1. ماهية مكتب المحاسبة.....50
2. دور مكتب المحاسبة.....50
3. التعريف بمكتب محاسبة الأستاذ "بغداد قدور".....51
4. مهام مكتب المحاسبة.....52
5. أهداف مكتب المحاسبة.....53
المطلب الثاني: تقديم مؤسسة الأشغال العمومية.....54
1. دراسة حالة مؤسسة أشغال العمومية.....54
2. وسائل تنفيذ الأشغال العمومية.....55
المبحث الثاني: دراسة تطبيقية لمؤسسة الأشغال العمومية.....59
المطلب الأول: دراسة الصنف الثاني (التثبيتات).....59
المطلب الثاني: الميزانية المالية وفق النظام المحاسبي المالي.....62
خلاصة الفصل الثالث.....66
الخاتمة العامة.....68
قائمة المراجع.....73
الملاحق.....76
قائمة المحتويات.....84
الملخص